Die Problematik der Gewinnung von Normen für Wirtschaftlichkeitsprüfungen bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen

Inaugural-Dissertation
zur
Erlangung des Grades eines
Doktors der Wirtschaftswissenschaft
beim Fachbereich Wirtschaftswissenschaft
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Rolf Wallerius
aus Branderburg/Havel

1975

Die Problematik der Gewinnung von Normen für Wirtschaftlichkeitsprüfungen bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen

Inaugural-Dissertation
zur
Erlangung des Grades eines
Doktors der Wirtschaftswissenschaft
beim Fachbereich Wirtschaftswissenschaft
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Rolf Wallerius
aus Branderburg/Havel

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Vorsitzender des Fachbereichs: Prof. Dr. K. Elsner
Referent: Prof. Dr. J. Stupka
Korreferent: Prof. Dr. K. Chr. Behrens
Tag der mündlichen Prüfung: 29.4.1975

Druck: Der Präsident der Freien Universität Berlin – Zentrale Universitätsdruckerei V aA 4, 1 Berlin 41

Inhaltsverzeichnis

Seite

Einleitung 1

A. Grundlegung 3

I. Die erwerbswirtschaftliche Unternehmung 3

II. Begriff und Arten der Wirtschaftlichkeit 6

1. Einführung 6
2. Technische Ergiebigkeit, betriebswirtschaftliche, marktwirtschaftliche und gesamtwirtschaftliche Produktivität 7
3. Ableitung eines zweckmäßigen Wirtschaftlichkeitsbegriffes 9
4. Die Wirtschaftlichkeit im Verhältnis zur Rentabilität 11

III. Begriff und Zweck der externen Wirtschaftlichkeitsprüfung 16

1. Begriff der externen Prüfung 16
2. Zweck der externen Wirtschaftlichkeitsprüfung 20
   a) Prüfung der Geschäftsführung 20
      a1) Gesetzlich vorgeschriebene Geschäftsführungsprüfungen 21
      a2) Interessenten der Geschäftsführungsprüfungen 25
      a3) Bedenken gegen periodische Geschäftsführungsprüfungen 28
   b) Steigerung der Wirtschaftlichkeit 30
   c) Sonstige Zwecke 32
      c1) Preisprüfung 32
      c2) Kreditwürdigkeitsprüfung 34
3. Ergebnisorientierte und verfahrensorientierte Wirtschaftlichkeitsprüfungen 35
4. Zusammenfassung 38

B. Wesen der Normen und allgemeine Grundsätze der Normenfindung 40

I. Wesen und Arten der Normen 40

II. Allgemeine Grundsätze der Normenfindung 41

1. Anforderungen an die Normen 41
a) Objektivität 41
b) Operationalität 42
c) Wirtschaftlichkeit 44
d) Die Beziehungen zwischen den Anforderungsarten 46
2. Möglichkeiten der Normenfindung 46
a) Die Ziele der erwerbswirtschaftlichen Unternehmung als Ausgangspunkt für die Normenfindung 46
b) Der Ertrag als Norm für den Aufwand 50
c) Der Unternehmungsplanung entnommene Normen 50
d) Aus einbetrieblichen Zeitvergleichen gewonnene Normen 54
e) Aus zwischenbetrieblichen Vergleichen gewonnene Prüfungsnormen 56
e1) Sachverhalte einer anderen Betriebswirtschaft als Normen 56
e2) Durchschnittswerte als Normen 59
e3) Normenfindung durch Typenbildung 61
e4) Aus Modellrechnungen gewonnene Normen 63
f) Die Forschungsergebnisse der Wissenschaft als Normen 65
g) Erfahrungen als Normen 67
3. Die Problematik der Rangfolge der Normen 69

C. Die Messung der Wirtschaftlichkeit und ihre Beurteilung 72

I. Die Quantifizierbarkeit der Wirtschaftlichkeit und die Problematik des indirekten Messens 72

II. Die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit von Teilbereichen der Unternehmung 76

1. Die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit anhand der Gewinn- und Verlustrecnnung 76
2. Die Beurteilung von einzelnen Unternehmungsfunktionen 79
a) Begriff und Arten der Unternehmungsfunktionen 79
b) Die Beschaffungsfunktion 82
b1) Prüfung der Bedarfsfeststellung 84
b2) Prüfung der Angebotseinholung und der Lieferantenauswahl 87
b3) Prüfung der Aufwendungen 89
c) Die Lagerhaltungsfunktion 89
c1) Prüfung der Warenannahme, -aufbewahrung und -ausgabe 90
c2) Prüfung der Warendisposition 91
d) Die Fertigungsfunktion 93
d1) Prüfung der Fertigungsplanung 93
d11) Planung des Produktionsprogramms 93
d12) Planung des Pruduktionsprozesses 97
d2) Prüfung der Fertigungsdurchführung 99
e) Die Funktion der Forschung und Entwicklung 100
e1) Die Risiken der Forschung und Entwicklung 101
e2) Prüfung des Gesamtaufwandes 102
e3) Prüfung der Auswahl der Forschungsprojekte 105
e4) Prüfung der Forschungskosten und -leistungen 106
f) Die Absatzfunktion 109
f1) Prüfung der Absatzmethode 109
f2) Prüfung der Produktgestaltung 113
f3) Prüfung der Werbung 115
f4) Prüfung der Preispolitik 119

g) Die Investitions- und Finanzierungsfunktion 122
g1) Die Investitionsfunktion 122
g2) Die Finanzierungsfunktion 129
g21) Prüfung der Liquiditätspolitik 129
g22) Prüfung der Kapitalbereitstellung 136
h) Die Personalverwaltungsfunktion 143
h1) Prüfung des Personalbedarfs und der Bedarfsdeckung 144
h2) Prüfung der Lohnpolitik 146
h3) Prüfung der Sozialleistungen 147
h4) Prüfung der Arbeitsbedingungen 149
h5) Prüfung der betrieblichen Ausbildung 151
i) Die Informationsfunktion 154
k) Die Leitungsfunktion 158
k1) Planung 158
k11) Die Gestaltung des Planungsprozesses 159
k12) Das Anspruchsniveau der Planungsvorgaben 161
k2) Organisation 162
k3) Internes Überwachungssystem 166

III. Die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der gesamten Unternehmung 170

1. Verzicht auf ein Gesamturteil 170
2. Der Gewinn als Grundlage für das Gesamturteil 171
a) Die unzureichende Aussagefähigkeit des Jahresüberschusses 172
b) Das Konzept des ökonomischen Gewinns 173
c) Der "korrigierte" Jahresüberschuß 174
d) Die Darstellung der Wirtschaftlichkeit der gesamten Unternehmung 180
e) Die von der Wirtschaftlichkeitskennzahl nicht erfaßten Erfolgselemente 181
f) Zusammenfassung 182
3. Die Bildung eines Gesamturteils aus Einzelurteilen und die Berichterstattung über das Prüfungsergebnis 183

a) Bestätigungsvermerk zur wirtschaftlichen Lage der Unternehmung 183

b) Bestätigungsvermerk zur Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung 185

Zusammenfassung 188

Literaturverzeichnis 191

Abkürzungsverzeichnis 209

Lebenslauf 210

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547206_0036

E I N L E I T U N G

Seit einigen Jahren wird in den USA und, wenn auch in weit geringerem Umfang, in Westeuropa über die Möglichkeiten und Grenzen von Geschäftsführungsprüfungen durch externe Prüfer diskutiert. Zum materiellen Teil solcher Geschäftsführungsprüfungen gehören auch Prüfungen der Wirtschaftlichkeit.

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit den Möglichkeiten und den Problemen, Normen für Wirtschaftlichkeitsprüfungen zu finden; dabei soll auch berücksichtigt werden, daß Wirtschaftlichkeitsprüfungen nicht nur im Rahmen von Geschäftsführungsprüfungen stattfinden können. Die Untersuchung soll auf erwerbswirtschaftliche Unternehmungen beschränkt bleiben, doch machen es die Erfahrungen, die bereits bei Prüfungen der Genossenschaften und bei Prüfungen im Bereich der öffentlichen Wirtschaft gesammelt wurden, erforderlich, gelegentlich auf Vorschriften und Gepflogenheiten der Wirtschaftlichkeitsprüfungen bei Genossenschaften und öffentlichen Betrieben zurückzugreifen.

Im Teil A dieser Arbeit sind zunächst die Begriffe der erwerbswirtschaftlichen Unternehmung, der Wirtschaftlichkeit und der externen Prüfung zu klären. Ein Überblick über die an Wirtschaftlichkeitsprüfungen Interessierten erscheint vor allem im Hinblick auf die Frage der Gesamtbeurteilung der Wirtschaftlichkeit und der Berichterstattung über das Prüfungsergebnis zweckmäßig, gibt aber möglicherweise auch Anhaltspunkte für die Bildung von Einzelurteilen.

Im Teil B ist sodann nach den Anforderungen zu fragen, denen die Normen für die Prüfung der Wirtschaftlichkeit genügen müssen; in Betracht kommende Normen sind daraufhin zu prüfen, inwieweit sie diesen Anforderungen gerecht werden.

Im Teil C wird schließlich versucht, Normen für die Prüfung der Wirtschaftlichkeit einzelner Unternehmungsfunktionen zu finden sowie ein Urteil über die Ergebnisse der Wirtschaftlichkeitsprüfung zu bilden, das den Interessenten dieser Prüfung mitgeteilt werden kann. Zum Schluß sollen die wichtigsten Ergebnisse der Arbeit noch einmal zusammengefaßt werden.

Die Untersuchung soll sich auf Wirtschaftlichkeitsprüfungen durch externe Prüfer beschränken, daher werden die Fragen der Prüfung durch Angehörige der Unternehmung oder durch Konzernrevisoren nicht behandelt. Da die Unternehmungen sich je nach Wirtschaftszweigen erheblich in ihren Teilfunktionen unterscheiden, bezieht sich die Untersuchung auf Wirtschaftlichkeitsprüfungen bei Industrie-Unternehmungen, um den Umfang der Arbeit nicht zu sehr auszudehnen.

A. G R U N D L E G U N G

I. Die erwerbswirtschaftliche Unternehmung

Zum Begriff der Unternehmung liefert die Literatur eine Vielzahl unterschiedlicher Definitionen[1]). Nach Kosiol, der einen sehr weiten Unternehmungsbegriff verwendet, läßt sich die Unternehmung durch drei Merkmale kennzeichnen:

- die Fremdbedarfsdeckung,
- die wirtschaftliche Selbständigkeit,
- die besondere Art des wirtschaftlichen Risikos[2]).

Nach dem Merkmal der Fremdbedarfsdeckung unterscheiden sich die Unternehmungen von den Haushalten dadurch, daß Unternehmungen Güter (im weiten Sinne, also einschließlich Dienstleistungen) für den Bedarf anderer Unternehmungen und der Haushalte erzeugen, während die Haushaltungen konsumieren und Güter nur für den eigenen Bedarf erzeugen[3]). Zwar gibt es auch Haushaltungen, die Güter für den Fremdbedarf erzeugen (z.B. Gesundheitsämter, Straßenbauämter usw.), doch werden diese Güter nicht an Abnehmer im Markt gegen Preise geliefert; diesen Betrieben fehlt also das wirtschaftliche Risiko.

Unter der wirtschaftlichen Selbständigkeit versteht Kosiol, daß die Unternehmung "die Wahlentscheidungen aufgrund eigener Initiative und Verantwortung, eigener Planung und eigener ökonomischer Überlegungen in einem bestimmten Umfange selbst treffen kann"[4]). Die wirtschaftliche Selbständigkeit ist nicht

---

1) Vgl. dazu Grochla, Erwin: Unternehmung und Betrieb, in: HdSW, 10. Bd., Stuttgart/ Tübingen/ Göttingen 1959, S. 583-588; Seischab, Hans: Betriebswirtschaftliche Grundbegriffe, 3. Aufl., Stuttgart 1967, S. 22-25.

2) Kosiol, Erich: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, Wiesbaden 1968, S. 28. (Neuauflage von: Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Reinbek 1966).

3) Vgl. ebenda, S. 29.

4) Ebenda.

mit der rechtlichen zu verwechseln; sie bedeutet, daß innerhalb eines Konzerns rechtlich selbständige Wirtschaftseinheiten durch Zentralisierung der Entscheidungen ihre Entscheidungsfreiheit soweit verlieren können, daß sie mitunter zu Gliedbetrieben besonderer Art herabsinken[1]).

Das dritte Merkmal, das wirtschaftliche Risiko, ergibt sich unmittelbar aus dem mit der Gütererzeugung für fremden Bedarf verbundenen Marktrisiko und den eigenverantwortlichen Planungsentscheidungen[2]).

Mit den drei Merkmalen gelangt Kosiol zu einem Unternehmungsbegriff, der unabhängig von der Wirtschaftsordnung (sofern dem Betrieb ein Mindestmaß an Entscheidungsfreiheit bleibt), von der Rechtsform, der Zielsetzung, den Eigenkapitalgebern und der Betriebsgröße ist[3]).

Nach den primären Zielen der Unternehmungsträger (Eigenkapitalgeber) lassen sich die Unternehmungen einteilen in erwerbswirtschaftliche und bedarfswirtschaftliche Unternehmungen[4]). Während erwerbsiwrtschaftliche Unternehmungen nach Gewinn (im Extremfall nach Gewinn- oder Rentabilitätsmaximierung) streben, versuchen bedarfswirtschaftliche Unternehmungen, bestimmte Bedarfe optimal zu befriedigen. Für beide Unternehmungstypen gelten dabei bestimmte Nebenbedingungen: So wird auch eine nach Gewinnmaximierung strebende Unternehmung soziale Rücksichten (auf die Belegschaftsangehörigen und die Umwelt) nehmen[5]) und eine bedarfswirtschaftliche Unternehmung wird

---

1) Vgl. Kosiol, Erich: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 30.

2) Ebenda.

3) Da in der Literatur die Begriffe "Unternehmung", "Unternehmen" und "Betrieb" vielfach synonym gebraucht werden, wird auch hier - vor allem bei Zitaten - so verfahren, soweit damit keine Gefahr von Mißverständnissen verbunden ist.

4) Vgl. Weisser, Gerhard: Wirtschaft, in: Handbuch der Soziologie, Hrsg.: Werner Ziegenfuß, Stuttgart 1956, S. 1043.

5) Zu den Zielen erwerbswirtschaftlicher Unternehmungen siehe auch S. 46 ff.

versuchen, ihre Aufwendungen zu decken (bzw. ihre Verluste möglichst gering zu halten) oder ihr Wachstum durch Gewinne zu sichern. Die Unterschiede zwischen beiden Unternehmungstypen sind also gradueller Art, doch gilt, daß zur Beurteilung der erwerbswirtschaftlichen Unternehmung die Betrachtung der von ihr erwirtschafteten Gewinne genügt[1]), während bei bedarfswirtschaftlichen Unternehmungen die Gewinne oder Verluste allein noch nichts aussagen, sondern zur Gewinnung eines Urteils auch zu fragen ist, inwieweit die Unternehmung ihr Ziel der Bedarfsdeckung in zeitlicher, quantitativer und qualitativer Hinsicht erreicht hat.

Es zählen also zu den erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen auch Unternehmungen öffentlicher Eigenkapitalgeber, sofern bei diesen Unternehmungen die Gewinnerzielung Vorrang hat vor dem Bedarfsdeckungsprinzip, während andererseits jene privatwirtschaftlichen Unternehmungen aus der Betrachtung ausgeklammert werden, die durch ihre Leistungen vor allem ihre Mitglieder fördern wollen (z.B. Genossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit).

---

1) Auf die Frage, ob die Messung des Unternehmungserfolges und seine Beurteilung auch bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen mit Schwierigkeiten verbunden sein kann (Fragen der Bewertung, der verdeckten Gewinnausschüttung), wird später einzugehen sein.

II. Begriff und Arten der Wirtschaftlichkeit

1. Einführung

Bei dem Begriff der Wirtschaftlichkeit handelt es sich um einen der schillerndsten und vieldeutigsten Begriffe der Betriebswirtschaftslehre. Bereits 1929 stellte Hertlein fest: "Über das Wesen der Wirtschaftlichkeit begegnet uns eine fast beängstigende Fülle von Auffassungen"[1]). In der Folgezeit ist die Literatur über die Wirtschaftlichkeit noch wesentlich umfangreicher geworden, eine einheitliche Meinung hat sich indes nicht herausgebildet: "Wie man wohl ohne große Übertreibung behaupten kann, definiert nahezu jeder Autor diesen Begriff anders"[2]).

An dieser Stelle soll nicht versucht werden, die ausführlichen Übersichten von Castan[3]), Forker[4]) und Sabel[5]) durch eine weitere zu ergänzen; dennoch ist es für den Fortgang der Arbeit erforderlich, eine inhaltliche Bestimmung des Begriffs der Wirtschaftlichkeit zu versuchen und dabei auch Auffassungen in der Literatur heranzuziehen.

In seiner allgemeinsten Form wird der Wirtschaftlichkeitsbegriff von der Literatur als Ausdruck des Rationalprinzips formuliert und lautet dann: "Handle so, daß der Zweck deines Handelns mit kleinstmöglichem Mitteleinsatz erreicht wird, oder daß mit den gegebenen Mitteln die gesetzten Ziele in möglichst

---

1) Hertlein, Adolf: Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S. 132.

2) Forker, Hans-Joachim: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip und das Rentabilitätsprinzip - ihre Eignung zur Systembildung, Diss.Hamburg 1959, Berlin 1960, S. 14.

3) Castan, Edgar: Wirtschaftlichkeit und Wirtschaftlichkeitsrechnung, in: HdB, 3. Aufl., Bd. IV, Stuttgart 1962, Sp. 6366 ff.

4) Forker, Hans-Joachim: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip und das Rentabilitätsprinzip, a.a.O., S. 29 ff.

5) Sabel, Hermann: Die Grundlagen der Wirtschaftlichkeitsrechnungen, Diss.Köln, Berlin 1965, S. 24 ff.

vollkommener Weise erreicht werden!"[1]). Diese Formulierung erscheint jedoch zu allgemein, um noch als Maxime spezifisch wirtschaftlichen Handelns gelten zu können[2]).

Hier soll die Wirtschaftlichkeit zunächst allgemein als das Verhältnis zwischen Ausbringung und Einsatz verstanden werden[3]). Lehmann unterscheidet zwischen

$$\text{Einsatz-Wirtschaftlichkeiten} = \frac{\text{Ausbringung}}{\text{Einsatz}} \quad \text{und}$$

$$\text{Ausbring-Wirtschaftlichkeiten} = \frac{\text{Einsatz}}{\text{Ausbringung}}$$ [4]).

Je nachdem, mit welchem Inhalt nun die Ausdrücke Ausbringung und Einsatz gefüllt werden, gelangt man zu verschiedenen Arten von Wirtschaftlichkeiten.

2. Technische Ergiebigkeit, betriebswirtschaftliche, marktwirtschaftliche und gesamtwirtschaftliche Produktivität

Von technischer Ergiebigkeit wird gesprochen, wenn Faktorertrag (Ausbringung) und Faktoreinsatz in Mengen gemessen werden. Hax differenziert hierbei zwischen der Ausbeute oder Materialwirtschaftlichkeit als Ausdruck für den Prozentsatz an Abfall, Abbrand oder Verschnitt; dem technischen Wirkungsgrad als dem Verhältnis zwischen Kraftaufwand und tatsächlicher Ausnutzung der Kraft und dem Belastungs- oder Ausnutzungsgrad als dem Verhältnis zwischen tatsächlicher und maximaler Belastung[5]). Die technische Ergiebigkeit wird häufig auch als

---

1) Koch, Helmut: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip als betriebswirtschaftliche Maxime, in: ZfhF N.F., 3. Jg., 1951, S. 161.

2) Vgl. Castan, Edgar: Wirtschaftlichkeit und Wirtschaftlichkeitsrechnung, a.a.O., Sp. 6366 f.

3) Vgl. Lehmann, M(ax) R(udolf): Wirtschaftlichkeit, Produktivität und Rentabilität (I), in: ZfB, 28. Jg., 1958, S. 540 f. Nach Lehmann bedeutet Wirtschaftlichkeit, "daß sich irgendwie sachlich entsprechende Aufwandsgrößen und Leistungs- oder Ertragsgrößen dividitiv zueinander in Beziehung gesetzt werden". (Ebenda, S. 540, Hervorhebungen weggelassen).

4) Vgl. ebenda.

5) Vgl. Hax, Karl: Betriebswirtschaftlicher Erfolg und Wirtschaftlichkeitsmessung, in: WPg, Jg. 1, 1948, Nr. 1, S. 8.

Produktivität[1]), Technizität[2]), technische[3]) oder güterlich-technische[4]) Wirtschaftlichkeit bezeichnet.

Unter betriebswirtschaftlicher Produktivität versteht Hax das Verhältnis zwischen dem wertmäßigen Güterverbrauch und der Mengenleistung[5]). Andere Autoren sprechen von Kostenwirtschaftlichkeit[6]). Durch die Bewertung wird der Einsatz an verschiedenen Produktionsfaktoren gleichnamig und damit additionsfähig.

Wenn sowohl Faktorertrag als auch Faktoreinsatz nicht in Mengen, sondern wertmäßig gemessen werden, spricht Hax von marktwirtschaftlicher Produktivität oder auch vom Erfolgs- oder Betriebskoeffizienten[7]), Kosiol von Ökonomität oder wertmäßiger Ergiebigkeit [8]), Zachert von betriebswirtschaftlicher Rationalität[9]).

Schließlich ist es auch denkbar, Faktoreinsatz und Faktorertrag mit volkswirtschaftlichen Nutzen- und Kostenwerten zu bewerten, um so zu einer Aussage über die gesamtwirtschaftliche Produktivität zu gelangen. Hax setzt die gesamtwirtschaftliche Produktivität - von Zachert als volkswirtschaftliche Rationalität be-

---

1) Vgl. Heinen, Edmund: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen. Das Zielsystem der Unternehmung, 2. Aufl., Wiesbaden 1971, S. 67.

2) Vgl. Kosiol, Erich: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 21.

3) Vgl. Zachert, Hans-Karl: Die Wirtschaftlichkeit und ihre Messung, in: BFuP, 1. Jg., 1949, S. 412.

4) Vgl. Forker, Hans-Joachim: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip und das Rentabilitätsprinzip, a.a.O., S. 31 ff.

5) Hax, Karl: Betriebswirtschaftlicher Erfolg und Wirtschaftlichkeitsmessung, a.a.O., S. 8

6) Heinen, Edmund: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, a.a.O., S. 68.

7) Hax, Karl: Betriebswirtschaftlicher Erfolg und Wirtschaftlichkeitsmessung, a.a.O., S. 8.

8) Kosiol, Erich: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 21.

9) Zachert, Hans-Karl: Die Wirtschaftlichkeit und ihre Messung, a.a.O., S. 412 ff.

zeichnet[1]) - mit der marktwirtschaftlichen Produktivität gleich[2]), was aber nur unter zahlreichen Prämissen möglich ist, deren wichtigste - die Bedingung vollkommener Märkte - in der Realität kaum gegeben sein dürfte. Selbst wenn man vollkommene Märkte und damit das Fehlen von Monopolgewinnen unterstellt, so bleibt zu fragen, ob die Nachfrage der Verbraucher ihren "wirklichen" Bedürfnissen entspricht und ob die Kosten der Unternehmung auch die vollen volkswirtschaftlichen Kosten (z.B. einschließlich der Beanspruchung der Infrastruktur) darstellen[3]).

3. Ableitung eines zweckmäßigen Wirtschaftlichkeitsbegriffes

Bei der Überlegung, welcher Wirtschaftlichkeitsbegriff für diese Untersuchung zu wählen ist, stellte sich heraus, daß die verschiedenen Wirtschaftlichkeitsbegriffe nicht gleichwertig nebeneinander stehen, sondern einander untergeordnet sind: So kann die technische Ergiebigkeit nicht oberste Norm sein, da die volle Ausnutzung einer Anlage oder die 100%ige Ausbeute mit wesentlich höheren Kosten verbunden sein kann als eine Ausnutzung von z.B. 80 %, so daß der Mehrertrag sich nicht lohnt[4]). Das bedeutet, daß sich die technische Ergiebigkeit der betriebswirtschaftlichen Produktivität unterzuordnen hat.

Doch auch die betriebswirtschaftliche Produktivität oder Kostenwirtschaftlichkeit, die ihr Maximum im Stückkosten-Minimum findet, kann nicht oberste Maxime für erwerbs- oder gemeinwirtschaftliche Unternehmungen sein. Für erwerbswirtschaftliche Unternehmungen ist eine über das Stückkosten-Minimum hinausgehende Produktion solange sinnvoll, wie die Grenzerlöse höher als die Grenz-

---

1) Zachert, Hans-Karl: Die Wirtschaftlichkeit und ihre Messung, a.a.O., S. 412.

2) Hax, Karl: Betriebswirtschaftlicher Erfolg und Wirtschaftlichkeitsmessung, a.a.O., S. 8.

3) Der Ansicht Seischabs, daß der Fiskus "ganz unbeteiligt" an den Produktivitäts- und Wirtschaftlichkeitseffekten sei, kann nicht gefolgt werden; schließlich stellt der Staat weitgehend die für die wirtschaftliche Betätigung notwendige Infrastruktur zur Verfügung. Vgl. Seischab, Hans: Produktivität und Wirtschaftlichkeit der Betriebe, in: ZfB, 23. Jg., 1953, S. 513.

4) Vgl. Hax, Karl: Betriebswirtschaftlicher Erfolg und Wirtschaftlichkeitsmessung, a.a.O., S. 8.

kosten sind[1])[2]); andererseits will es auch "nicht recht befriedigen, einen Betrieb 'wirtschaftlich' zu nennen, der möglicherweise mangels Absatz vor dem Ruin steht"[3])[4]).

Daraus ist zu folgern, daß die Kostenwirtschaftlichkeit bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen der marktwirtschaftlichen Produktivität unterzuordnen und die Wirtschaftlichkeit somit aus dem Verhältnis von Ertrag zu Aufwand zu bestimmen ist[5])[6])[7]).

---

1) Vgl. z.B. Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I, Die Produktion, 19. Aufl., Berlin/ Heidelberg/ New York 1972, S. 469-471.

2) Auch bei gemeinwirtschaftlichen Unternehmungen hat sich die Kostenwirtschaftlichkeit anderen Zielen unterzuordnen: So wäre z.B. der Versuch öffentlicher Krankenhausträger, entsprechend dem Gebot der Kostenwirtschaftlichkeit die Krankenhauskapazität so zu bemessen, daß die Leerkosten möglichst niedrig wären, unter gesundheitspolitischen Zielen als "sträflich" zu bezeichnen. Vgl. Oettle, Karl: Über den Charakter öffentlich-wirtschaftlicher Zielsetzungen, in: ZfbF N.F., 18. Jg., 1966, S. 247.

3) Castan, Edgar: Wirtschaftlichkeit und Wirtschaftlichkeitsrechnung, a.a.O., Sp. 6368 f.

4) Auch Seischab vertritt die Ansicht, daß die Einflüsse der Marktverhältnisse auf die Wirtschaftlichkeit nicht eliminiert, sondern nur zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit rechnerisch isoliert werden dürfen. Seischab, Hans: Produktivität und Wirtschaftlichkeit der Betriebe, a.a.O., S. 511.

5) Ebenso Schnettler, Albert: Betriebsanalyse, 2. Aufl., Stuttgart 1960, S. 342.

6) Wenn hier und im folgenden von der Wirtschaftlichkeit als dem Verhältnis zwischen Ertrag und Aufwand gesprochen wird, soll das nicht heißen, daß sich der Wirtschaftlichkeitsbegriff auf die Gegenüberstellung dieser beiden Größen der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung beschränkt. Statt Erträgen und Aufwendungen kann man auch Einnahmen und Ausgaben sowie Kosten und (bewertete) Leistungen gegenüberstellen, auch wenn zeitliche und sachliche Unterschiede zwischen diesen Größen bestehen; es ist nur wichtig, daß sich Zähler und Nenner entsprechen und die Ist-Größe die gleiche Dimension wie die zur Beurteilung herangezogene Soll-Größe aufweist. Vgl. dazu Sabel, Hermann: Die Grundlagen der Wirtschaftlichkeitsrechnungen, a.a.O., S. 104-111; ferner Schnettler, Albert: Betriebsanalyse, a.a.O., S. 346 f. Zu den Begriffen Aufwand, Kosten und Ausgaben sowie Erträge, Leistungen und Einnahmen vgl. z.B. Seischab, Hans: Betriebswirtschaftliche Grundbegriffe, a.a.O., S. 67 ff.

7) Da die Ausbring-Wirtschaftlichkeit den Nachteil hat, daß der zahlenmäßige Ausdruck um so kleiner wird, je größer die Wirtschaftlichkeit ist, soll hier der Wirtschaftlichkeitsbegriff auf die Einsatz-Wirtschaftlichkeit beschränkt bleiben.

Mit dieser Feststellung ergibt sich aber das Problem, daß die Wirtschaftlichkeit von Außeneinflüssen mitbestimmt wird: Eine positive Differenz zwischen Ertrag und Aufwand kann allein aus der besonderen Marktsituation resultieren, ohne daß die Arbeitsweise der Unternehmung als wirtschaftlich anzusehen wäre; höhere Erträge aufgrund von Preissteigerungen führen bei gleichen Aufwendungen zu gestiegener Wirtschaftlichkeit. Das Problem kann nur so gelöst werden, daß die Ist-Wirtschaftlichkeit an einer Soll-Wirtschaftlichkeit gemessen wird[1]). Mit der Frage, woher die Soll-Wirtschaftlichkeit, also die Norm zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit, genommen werden soll, beschäftigen sich die Teile B und C dieser Arbeit.

4. Die Wirtschaftlichkeit im Verhältnis zur Rentabilität

Wenn man den Begriff der Rentabilität so weit faßt wie Kosiol, der als Rentabilität "die Ergiebigkeit (Einträglichkeit, Effizienz) einer einzelnen wirtschaftlichen Handlung (Geschäftsaktion), einer Kapitalanlage (...) oder einer Unternehmung im ganzen"[2]) versteht, so läßt sich der hier gewählte Wirtschaftlichkeitsbegriff unter dem Rentabilitätsbegriff subsumieren. Kosiol unterscheidet zwischen Rentabilitäten als Bewegungsgrößen und Rentabilitäten als Bestandsgrößen[3]). Zu den Bewegungsgrößen rechnet er die "Bruttobewegungsrentabilität" als das Verhältnis zwischen Ertrag und Aufwand ($r = \frac{E}{A}$)[4]), die genau dem hier verwendeten Wirtschaftlichkeitsbegriff entspricht.

Wie verhält sich nun der Wirtschaftlichkeitsbegriff bzw. Kosiols Bruttobewegungsrentabilität zur Kapitalrentabilität, auf die einige Autoren den Rentabilitätsbegriff begrenzen

---

1) Vgl. Castan, Edgar: Wirtschaftlichkeit und Wirtschaftlichkeitsrechnung, a.a.O., Sp. 6372 f.

2) Kosiol, Erich: Rentabilität, in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4642 (Hervorhebung weggelassen).

3) Ebenda, Sp. 4644.

4) Ebenda, Sp. 4645.

wollen[1])?

Die Rentabilität des Eigenkapitals R_e wird bestimmt durch die Relation

$$R_e = \frac{\text{Gewinn}}{\text{Eigenkapital}} = \frac{G}{EK}$$ [2]).

Ersetzt man den Gewinn G durch die Differenz (Ertrag minus Aufwand = E - A) und das Eigenkapital durch die Differenz (Gesamtkapital minus Fremdkapital = GK - FK), so gilt

$$R_e = \frac{E - A}{GK - FK} .$$

Durch eine Erweiterung des Zählers mit dem Faktor E/E und des Nenners mit dem Faktor GK/GK lautet die Gleichung:

$$R_e = \frac{(E - A)\frac{E}{E}}{(GK-FK)\frac{GK}{GK}} = \frac{(1 - \frac{A}{E})\,E}{(1 - \frac{FK}{GK})GK} .$$

Nun ist aber das Verhältnis $\frac{FK}{GK} = \frac{\text{Fremdkapital}}{\text{Gesamtkapital}}$ = Kapitalanspannungsgrad = a und das Verhältnis $\frac{E}{GK} = \frac{\text{Ertrag}}{\text{Gesamtkapital}}$ = Umschlagshäufigkeit des Gesamtkapitals = U_k. Damit kann die Formel für die Eigenkapitalrentabilität folgendermaßen geschrieben werden:

$$R_e = \frac{(1 - \frac{A}{E})}{(1 - a)} \cdot U_k = (1 - \frac{A}{E}) \cdot U_k \cdot \frac{1}{1 - a} .$$

Oben war die Relation E/A als Wirtschaftlichkeit = W bezeichnet worden; der Ausdruck A/E stellt den reziproken Wert der Wirtschaftlichkeit dar: $\frac{A}{E} = \frac{1}{W}$. Damit gilt:

$$1 - \frac{A}{E} = 1 - \frac{1}{W} = \frac{W}{W} - \frac{1}{W} = \frac{W - 1}{W} .$$

---

1) Z.B. Hellauer: Zur Begriffsbildung in der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB, 3. Jg., 1926, S. 518; Thoms, Walter: Rentabilität und Leistung. Die Notwendigkeit des Neubaues der Wirtschaftsrechnung des Betriebes, Stuttgart 1940, S. 72-77; Heyde, Klaus: Rentabilitätsanalyse im Handel, Diss. FU Berlin 1969, S. 21 f.

2) Zum folgenden vgl. Kern, Werner: Rentabilitätsanalyse, in: ZfhF N.F., 12. Jg., 1960, S. 22 ff. Kern führt die Ableitung für den Wirtschaftlichkeitsbegriff (W = E/A - 1) durch.

Der Grad der Eigenkapitalrentabilität kann damit als Funktion von W, U_k und a geschrieben werden:

$$R_e = \frac{W - 1}{W} \cdot U_K \quad \frac{1}{1 - a} \cdot$$

Damit ist die Wirtschaftlichkeit neben der Umschlagshäufigkeit und dem Kapitalanspannungsgrad in einer Formel als Bestimmungsgröße der Eigenkapitalrentabilität dargestellt.

Wie Kern zeigt, beeinflußt die Wirtschaftlichkeit die Rentabilität über den Faktor (W-1)/W degressiv; je größer die Unwirtschaftlichkeit (W<1) ist, desto stärker wird die Rentabilität durch eine Steigerung der Wirtschaftlichkeit verbessert; je gewinnbringender die Unternehmung arbeitet, desto geringer wird der Rentabilitätszuwachs infolge der Wirtschaftlichkeitssteigerung[1]).

Nach den hier gewählten Definitionen der Wirtschaftlichkeit und der Rentabilität ist die Aussage, daß unwirtschaftlich arbeitende Unternehmungen rentabel bzw. daß wirtschaftlich arbeitende Unternehmungen unrentabel sein können[2]), nicht möglich. Diese Aussage wäre nur dann möglich, wenn alle die Unternehmungen, die eine gewisse Mindestverzinsung des eingesetzten Kapitals erwirtschaften, als rentabel gelten, und man andererseits bereit ist, auch den erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen wirtschaftliche Arbeitsweise zu bestätigen, deren Aufwendungen - aus Gründen, die nach Ansicht des Urteilenden nicht von der Unternehmungsleitung zu vertreten sind, - nicht einmal von den Erträgen gedeckt werden.

Wenn sich diese Untersuchung auf die Wirtschaftlichkeitsprüfung beschränkt, obwohl bei Prüfungen erwerbswirtschaftlicher Unternehmungen eine Prüfung der Rentabilität naheläge, so hat das zwei Gründe. Erstens ist bei verlustbringenden oder ertrags-

---

1) Vgl. Kern, Werner: Rentabilitätsanalyse, a,a,O., S. 32-35.

2) So z.B. Hellauer: Zur Begriffsbildung in der Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 520; Fischer, Guido: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 9. Aufl., Heidelberg 1964, S. 540 f.; ebenso Gutenberg, Erich: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958, S. 32.

schwachen Unternehmungen eine Verbesserung der Rentabilität vor allem durch eine Steigerung der Wirtschaftlichkeit zu erreichen[1]). Gerade bei ertragsschwachen Unternehmungen sind aber Wirtschaftlichkeitsprüfungen besonders angezeigt. Auch werden durch die Wirtschaftlichkeitsprüfung die übrigen Bestimmungsfaktoren der Rentabilität (Umschlagshäufigkeit und Kapitalanspannung) nicht völlig außer Acht gelassen; da beide Faktoren auch die Aufwendungen und Erträge und damit die Wirtschaftlichkeit beeinflussen[2]), sind sie bei der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit mitzuberücksichtigen, nur kommt diesen Faktoren hier nicht das Gewicht zu, das sie bei einer Rentabilitätsprüfung hätten.

Zweitens wirft eine Prüfung der Rentabilität eine Reihe von Fragen auf, die über eine Wirtschaftlichkeitsprüfung hinausgehen: So bereitet nicht nur die Ermittlung des Zählers, also des Gewinns, Schwierigkeiten[3]), sondern auch die Festlegung des Nenners ist problematisch[4]). Setzt man als Kapital das Grund- oder Stammkapital ein, so wird die Rentabilitätskennzahl ungerechtfertigt stark von der Finanzierungspolitik beeinflußt: Von zwei Unternehmungen mit gleich hohem Eigen- und Fremdkapital wird bei gleichem Gewinn diejenige Unternehmung die höhere Rentabilität aufweisen, die Selbstfinanzierung betrieb, während sich für die andere Unternehmung, die eine Politik der Gewinnausschüttungen mit anschließender Kapitaleinzahlung der Gesellschafter verfolgte, nur eine niedrige Rentabilität errechnet. Will man vermeiden, daß die Rentabilitätskennzahl von Finanzierungsentscheidungen dieser Art beeinflußt und vor allem der Vergleich mit anderen Unternehmungen gestört wird, so bietet sich die Verwendung des Eigenkapitals als Maßgröße an. Die Höhe des nominellen Eigenkapitals wird jedoch unter anderem von der Bewertungspolitik bestimmt;

---

1) Vgl. Kern, Werner: Rentabilitätsanalyse, a.a.O., S. 39.

2) Siehe ebenda, S. 37 f. sowie hier S. 138.

3) Siehe S. 171 ff.

4) Zu den verschiedenen Kapitalrentabilitäten vgl. z.B. Schnettler, Albert: Betriebsanalyse, a.a.O., S. 414 f. sowie Kern, Werner: Rentabilitätsanalyse, a.a.O., S. 35 f.

der "wirkliche" Wert des Eigenkapitals ist aber nur sehr schwer zu ermitteln: Sollte das Eigenkapital dadurch errechnet werden, daß vom Zukunftserfolgswert als dem Gesamtwert der Unternehmung das Fremdkapital subtrahiert wird, so ergibt sich das Problem, daß der Zukunftserfolgswert notwendigerweise auf nicht nachprüfbaren Schätzungen beruht und nur eine vage Größe darstellt. Wird aber der Börsenkurswert der Unternehmung angesetzt, was nur bei Aktiengesellschaften mit börsennotierten Aktien möglich ist, so erhält man zwar einen leicht nachprüfbaren und eindeutigen, doch nicht weniger problematischen Wert, denn nun wird die Höhe des Eigenkapitals und damit die Rentabilitätskennzahl von den Schwankungen der Börsenkurse abhängig, die nur zum Teil in der Unternehmungsentwicklung begründet sind, zum Teil aber ihre Ursachen in allgemeinen wirtschaftlichen, zum Teil in außerwirtschaftlichen Entwicklungen haben. Hinzu tritt das Problem, daß sich dieselbe Ursache sowohl auf den Zähler als auf den Nenner auswirken kann: Wenn die Ertragskraft steigt und die Unternehmung entsprechend der Ertragskraftsteigerung vom Markt höher bewertet wird, kann der Fall eintreten, daß die auf den Börsenkurswert bezogene Rentabilität nicht nur gleichbleibt, sondern möglicherweise sogar sinkt[1]). Die Ermittlung einer Gesamtkapitalrentabilität (bei Erhöhung des Gewinnes um die Fremdkapital-Zinsen) hilft nicht weiter, da auch hierbei das Problem der Unternehmungsbewertung bleibt. Im Vergleich zu dem Bewertungsproblem erscheint die Frage, ob als Kapital der Wert zu Beginn oder am Ende der Rechnungsperiode oder ein Durchschnittswert anzusetzen ist, recht harmlos, obwohl auch hierzu unterschiedliche Meinungen in der Literatur vertreten werden[2]).

Diese Fragen, die sich nur auf die Ermittlung der Ist-Rentabilität bezogen und zu denen noch die Frage der Ermittlung der Soll-Rentabilität tritt, sollten hier nur angedeutet und nicht weiter verfolgt werden.

---

1) Die gleiche Schwierigkeit ergibt sich beim Ansatz des Zukunftserfolgswertes.

2) Vgl. dazu Kern, Werner: Rentabilitätsanalyse, a.a.O.,S. 35 f. Heyde, Klaus: Rentabilitätsanalyse im Handel, a.a.O.,S.25-28.

III. Begriff und Zweck der externen Wirtschaftlichkeitsprüfung

1. Begriff der externen Prüfung

Unter einer Prüfung versteht man "eine Einrichtung zur Überwachung, Sicherung oder Bewertung der Unternehmung durch planmäßige, kritisch geistige Arbeitsleistungen, wobei drei Verrichtungen zu unterscheiden sind: die Feststellung des Sachverhalts, das Vergleichen des Sachverhalts mit einer Norm, Soll- oder sonstigen Richtgröße und die Beurteilung des Sachverhalts anhand der Vergleichsgrößen"[1]). Prüfung und Revision werden in der Literatur häufig synonym gebraucht[2]); dies soll auch in dieser Arbeit geschehen.

Von der Kontrolle unterscheidet sich die Prüfung nach Ansicht von Wall und Leffson vor allem dadurch, daß die Kontrolle in betriebliche Abläufe systematisch eingebaut ist und zeitlich mit dem Arbeitsgang gleichläuft oder ihm unmittelbar folgt und somit "Reglerfunktion" besitzt[3]). Dieses Kriterium ist aber nach Egner nicht eindeutig, da hiernach z.B. die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung der Kontrolle zuzurechnen wäre, wenn auf Veranlassung des Wirtschaftsprüfers eine überhöhte Abschreibung rückgängig gemacht wird und der Prüfung somit eine Reglerfunktion zukommt[4]). Daher ist das von Hasenack[5]) und v.

---

1) Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965, S. 72 f.

2) Z.B. bei Bussmann, Karl F.: Die Prüfung der Unternehmungen, 2. Aufl., Wiesbaden 1972, S. 15; Wall, Fritz: Revision (Prüfung) und Kontrolle, In: HdB, 3. Aufl., Bd.III, Stuttgart 1960, Sp. 4677; Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, Tübingen 1962, S. 9, Loitlsberger, Erich: Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1966, S. 26.

3) Wall, Fritz: Revision (Prüfung) und Kontrolle, a.a.O., Sp. 4679; Leffson, Ulrich: Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, in: WPg, Jg. 22, 1969, S. 390 f.

4) Vgl. Egner, Hennig: Zum wissenschaftlichen Programm der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, in: ZfbF N.F., 22.Jg., 1970, S. 772 f.

5) Hasenack, Wilhelm: Geleitwort des Herausgebers, in: Zimmermann, Erhard: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, Essen 1954, S. 6 f.

Wysocki[1]) genannte Merkmal der Prozeßabhängigkeit vorzuziehen; demnach werden Kontrollen von prozeßabhängigen Personen und Prüfungen von Personen, die vom zu überwachenden Verantwortungsbereich unabhängig sind und denen gegenüber der Geprüfte keine Anordnungsbefugnis besitzt, durchgeführt[2]).

Eine externe Prüfung liegt dann vor, wenn der Prüfer nicht durch ein Dienstverhältnis mit der zu prüfenden Unternehmung verbunden ist[3]). Der Begriff "Unternehmung" ist in diesem Zusammenhang weit auszulegen; auch eine konzerneigene Revision ist als Innenrevision anzusehen[4]).

Eng verwandt mit der Prüfung ist die Begutachtung, die von Bussmann bezeichnet wird als "Sachklärung; und zwar in der Weise, daß ... die Gutachter 1. auf Grund ihres theoretischen Wissens 2. im Verfolg einer vorangegangenen a) Prüfung, b) Betriebsanalytik oder c) eines Betriebsvergleichs 3. eine sachliche Klärung irgendeines oder mehrerer a) betriebswirtschaftlicher Vorgänge b) betriebswirtschaftlicher Situationen herbei(zu)führen"[5]). Der Unterschied zwischen Prüfung und Begutachtung besteht vor allem im Vorhandensein oder Fehlen von vorgegebenen Normen: "Je mehr der Sachverhalt, um den es geht, genormt ist, desto mehr 'genügt' eine Prüfung. - Je weniger vom Sach-

---

1) Wysocki, Klaus v.: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, Berlin und Frankfurt a.M. 1967, S. 8 f.

2) Eine hiervon völlig abweichende Definition liefert Zimmermann, für den die Prüfung der Oberbegriff von Revision (= Prüfung durch betriebsfremde Personen) und Kontrolle (= Prüfung durch Betriebsangehörige) ist. Zimmermann, Erhard: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, Essen 1954, S. 19.

3) Vgl. Bussmann, Karl F.: Die Prüfung der Unternehmungen, a.a.O., S. 33.

4) Vgl. Breng, Ernst-Günther: Revision, konzerneigene, in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4680; ebenso Wysocki, Klaus v.: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 182 f.; Bussmann, Karl F.: Die Prüfung der Unternehmungen, a.a.O., S. 35.

5) Bussmann, Karl F.: Die Prüfung der Unternehmungen, a.a.O., S. 16.

verhalt genormt ist, desto mehr bedarf es einer Begutachtung"[1]). Die Unterschiede zwischen Begutachtung und Prüfung werden als fließend angesehen[2]); v. Wysocki spricht sogar von der Begutachtung als einem Sonderfall der Prüfung, weist aber ebenso wie Bussmann darauf hin, daß es auch Gutachten ohne Prüfung gibt[3]).

Unter Beratung versteht Bussmann eine "Verfahrensanweisung auf Grund praktischer Kenntnisse und Erfahrungen"[4]). Ähnlich definiert Leffson die Beratung als "Abgabe und Erörterung von Empfehlungen durch sachverständige Personen im Hinblick auf künftige Entscheidungen des Ratsuchenden"[5]). Nach Ansicht beider Autoren sind die Grenzen zwischen Beratung und Begutachtung flüssig[6]); auch die Beratung kann - muß aber nicht - auf einer Prüfung aufbauen[7]).

So bleibt zu fragen, ob die externe Wirtschaftlichkeitsprüfung tatsächlich eine Prüfung ist, ob sie mehr den Charakter einer

---

1) Bussmann, Karl F.: Die Prüfung der Unternehmungen, a.a.O., S. 17.

2) Vgl. ebenda, S. 16; ebenso Leffson, Ulrich: Das wirtschaftliche Prüfungswesen, a.a.O., S. 396; anderer Ansicht ist Egner, Hennig (Zum wissenschaftlichen Programm, a.a.O., S. 786), für den Prüfung und Begutachtung "eindeutig unterschiedliche Aufgaben" haben und deren Prozesse nach seiner Ansicht "eindeutig unterschiedliche logische Grundstrukturen" aufweisen.

3) Wysocki, Klaus v.: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 10; Bussmann, Karl F.: Die Prüfung der Unternehmungen, a.a.O., S. 18.

4) Bussmann, Karl F.: Die Prüfung der Unternehmungen, a.a.O., S. 17 (Hervorhebungen weggelassen).

5) Leffson, Ulrich: Das wirtschaftliche Prüfungswesen, a.a.O., S. 396.

6) Vgl. Bussmann, Karl F.: Die Prüfung der Unternehmungen, a.a.O., S. 16; Leffson, Ulrich: Das wirtschaftliche Prüfungswesen, a.a.O., S. 396.

7) Vgl. Bussmann, Karl F.: Die Prüfung der Unternehmungen, a.a.O., S. 18; Leffson, Ulrich: Das wirtschaftliche Prüfungswesen, a.a.O., S. 397.

Begutachtung aufweist oder ob sie nur als Vorstufe zur Beratung dient. Zur Beantwortung dieser Frage sind zunächst die Zwecke der Wirtschaftlichkeitsprüfung zu untersuchen; das soll im folgenden Abschnitt geschehen. Je nachdem, wie die Frage beantwortet wird, ergeben sich möglicherweise unterschiedliche Konsequenzen für die Normenfindung; darauf wird im Teil B dieser Arbeit einzugehen sein.

2. Zweck der externen Wirtschaftlichkeitsprüfung

a) Prüfung der Geschäftsführung

Saage versteht die Geschäftsführung aus der Sicht des Geschäftsführungsprüfers als "die Summe aller Maßnahmen ..., die seitens der Leitung der Unternehmung zur Erfüllung der betrieblichen Aufgaben zu ergreifen waren und ergriffen worden sind. Zu diesen Maßnahmen gehören nicht nur die Vertretung nach außen, sondern auch die Durchsetzung von Entscheidungen nach innen, also nicht nur der Abschluß formbedürftiger Rechtsgeschäfte, sondern auch alle übrigen Maßnahmen der Leitung und deren innerbetriebliche Vorbereitung und Durchführung. Dabei ist nicht nur die Art der Abwicklung dieser Maßnahmen, sondern auch ihre wirtschaftliche Auswirkung von Bedeutung."[1])

Die Prüfung der Geschäftsführung gliedert sich in einen formellen und einen materiellen Teil, wobei unter dem formellen Teil die äußere Ordnungsmäßigkeit, Einhaltung von Gesetz und Satzung usw. verstanden wird und der materielle Teil die Zweckmäßigkeit des Handelns bezeichnen soll[2]).

Während in der deutschen Fachliteratur sich nur wenige Arbeiten mit den Fragen der Geschäftsführungsprüfungen bei erwerbs-

---

1) Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 6; zum Begriff der Geschäftsführung im Rechtssinne und im betriebswirtschaftlichen Sinne vgl. ebenda, S. 1 ff.

2) Vgl. Potthoff, Erich: Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung, in: ZfhF N.F., 13. Jg., 1961, S. 566; ders.: Die Möglichkeiten der Geschäftsführungsprüfung, in: WPg, Jg. 19, 1966, S. 587 und 589; zum Begriff der formellen und materiellen Prüfung vgl. auch Minz, Willy: Prüfungsmethoden, in: WPg, Jg. 13, 1960, S. 89 f.

wirtschaftlichen Unternehmungen beschäftigen[1]), finden sich in der nordamerikanischen Literatur seit einigen Jahren zahlreiche Arbeiten zu diesem Thema, von denen sich freilich ein großer Teil auf eine Propagierung der Ausweitung der Wirtschaftsprüfertätigkeit auf Geschäftsführungsprüfungen beschränkt[2]). Einige Autoren sehen das "management auditing" - oft auch als "operational auditing" bezeichnet - als Aufgabe der internen Revision an[3]).

a1) Gesetzlich vorgeschriebene Geschäftsführungsprüfungen

Bei öffentlichen Haushalten sind Prüfungen so alt wie die staatliche Verwaltung selbst und wurden bereits in den Staaten des Zweistromlandes durchgeführt[4]). In der Bundesrepublik

---

1) Potthoff, Erich: Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 563-580; ders.: Die Möglichkeiten der Geschäftsführungsprüfung, a.a.O., S. 586-591; Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O.; ders.: Die Durchführung der Geschäftsführungsprüfung, in: WPg, Jg. 20, 1967, S. 225-233.

2) Z.B. Dodwell, Joseph W.: Operational Auditing. A Part of the Basic Audit, in: JofA, Vol. 121/122, Juni 1966, S. 31-39; Langenderfer, Harold Q./Robertson, Jack C.: A Theoretical Structure for Independent Audits of Management, in: AR, Vol. 44, 1969, S. 777-787; Smith, Charles H./ Lanier, Roy A.: The Audit of Management: Report on a Field Study, in: Management Accounting, Vol. 51, Juni 1970, S. 24-26 und 46.

Pessimistisch zu den Möglichkeiten der Geschäftsführungsprüfung äußert sich Stettler, nach dessen Ansicht auch in Zukunft solche Prüfungen nur gelegentlich und ausschließlich für den internen Gebrauch durchgeführt werden. Stettler, Howard F.: CPAs/ Auditing/ 2000 +, in: JofA, Vol. 125/126, Mai 1968, S. 58.

3) Z.B. Campfield, William L.: Trends in Auditing Management Plans and Operations, in: JofA, Vol. 123/124, Juli 1967, S. 41-46; Sawyer, Lawrence B.: Operational Auditing, in: Handbook for Auditors, Hrsg.: Cashin, James A., New York usw. 1971, Chapt. 51.

Siehe dazu auch: Schreiter, Hans: Operational Auditing, in: Zeitschrift Interne Revision, 1. Jg., 1966, S. 137-146.

4) Vgl. Winckelmann, Hans: Öffentliche Haushalte, Prüfung der, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1262.

Deutschland ist die Rechnungsprüfung in Bund und Ländern durch Artikel 114 Abs. 2 des Grundgesetzes und durch ähnliche Bestimmungen in den Länderverfassungen vorgeschrieben. Für die Gemeinden bestehen Vorschriften über die Rechnungsprüfung in den Gemeindeordnungen der Länder[1]). Die Prüfung erstreckt sich außer auf die Ordnungsmäßigkeit auch auf die Wirtschaftlichkeit der Verwaltungsführung[2]). Für Unternehmungen in einer Rechtsform des privaten Rechts, an denen Gebietskörperschaften einzeln oder zusammen die Mehrheit der Anteile mittelbar oder unmittelbar gehört, besteht ein gesetzliches Recht auf Prüfung der Geschäftsführung[3]).

Im Bereich der privaten Wirtschaft sind periodische Geschäftsführungsprüfungen vorgeschrieben für die Genossenschaften seit 1889 gemäß §§ 53 ff. GenG, für die Wohnungsunternehmen gemäß § 26 WGG i.V.m. §§ 53 ff. GenG sowie für die - wirtschaftlich freilich wenig bedeutenden - Rabattsparvereine gemäß § 4 Abs. 2 Gesetz über Preisnachlässe (Rabattgesetz) von 1933. Die gemäß § 53 GenG vorgeschriebene Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung schließt nach wohl übereinstimmender Meinung in der Literatur eine Wirtschaftlichkeitsprüfung ein[4]).

---

1) Vgl. Diederich, Helmut: Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, Prüfung der, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1937 f. und 1941 f.

2) Vgl. ebenda, Sp. 1941; Winckelmann, Hans: Öffentliche Haushalte, Prüfung der, a.a.O., Sp. 1264 f.

3) § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz - HGrG vom 19.8.1969 (BGBl. I, S. 1273); vgl. dazu auch Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 941 ff.

4) Vgl. Letschert, Reinhold: Die genossenschaftliche Pflichtprüfung, 5. Aufl., Wiesbaden 1951, S. 89; Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 83 f.

Die bisher aufgeführten gesetzlichen Vorschriften über Geschäftsführungsprüfungen betrafen - wenn man einmal von den Unternehmungen des privaten Rechts, die sich im Mehrheitsbesitz der öffentlichen Hand befinden, absieht - ausschließlich nichterwerbswirtschaftliche Unternehmungen. Soweit in der Bundesrepublik Deutschland für erwerbswirtschaftliche Unternehmungen periodische Prüfungen vorgeschrieben sind, erstrecken sie sich nicht auf die Ordnungsmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung[1]).

Zwar sind die Prüfer eines aktienrechtlichen Jahresabschlusses gemäß dem in das Aktiengesetz 1965 neu aufgenommenen § 166 Abs. 2 verpflichtet, über "Tatsachen" zu berichten, die sie "bei Wahrnehmung ihrer Aufgaben" feststellen und "die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße gegen Gesetz oder Satzung erkennen lassen", doch sind weder die Lage der Gesellschaft noch die Geschäftsführung Gegenstand der Abschlußprüfung[2]). Diese Vorschrift geht auf eine Entscheidung des Bundesgerichtshofs vom 15.12. 1954[3]) zurück, auf deren Problematik bereits verschiedene

---

1) Vgl. §§ 162 ff. AktG, § 27 Gesetz über das Kreditwesen (KWG), § 27 KWG i.V.m. § 42a Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), §§ 57 ff. Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen und Bausparkassen (VAG), §§ 112 ff. VAG, § 9 Verordnung über Orderlagerscheine (LagSchVO), § 25 Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG), § 6 Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (PublG).

2) Vgl. Kropff, Bruno: Aktiengesetz mit Begründung des Regierungsentwurfs, Düsseldorf 1965, Begründung des Regierungsentwurfs zu § 166 AktG, S. 271; ferner: Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. II: Prüfung/Feststellung/Rechtsbehelfe, Stuttgart 1971, Tz 81 zu § 162, S. 49 f.

3) Bundesgerichtshof: Urteil vom 15.12.1954 - II ZR 322/53, Zur Prüfungs- und Berichterstattungspflicht sowie zur Haftung des Abschlußprüfers einer Aktiengesellschaft, in: WPg, Jg. 8, 1955, S. 138-142.

Autoren hingewiesen haben[1]).

Die Beschränkung der Prüfungspflicht erwerbswirtschaftlicher Unternehmungen auf die Rechnungslegung ist wohl darauf zurückzuführen, daß nach Ansicht des Gesetzgebers bei den nach erwerbswirtschaftlichen Grundsätzen geführten Unternehmungen die Interessenten an dem Prüfungsergebnis bereits auf Grund der als richtig testierten Rechnungslegung in der Lage sind, sich selbst ein zutreffendes Bild über die wirtschaftliche Lage der Unternehmung und die Qualität der Geschäftsführung zu machen[2]).

Die Aktiengesetze mehrerer anderer Länder sehen jedoch für Aktiengesellschaften neben der jährlichen Abschluß- und Buchprüfung auch Pflichtprüfungen der Geschäftsführung vor, wobei der in den Gesetzen festgelegte Aufgabenbereich der Prüfer unterschiedlich geregelt ist[3]). In den USA[4]) und in Großbritannien[5]) wird die Problematik der Einführung einer periodischen

---

1) Girgensohn, Werner: Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, in: WPg, Jg. 8, 1955, S. 153-156; Hintner, Otto: Das Verhältnis von Wirtschaftsprüfung und Betriebsführung, in: Probleme der Betriebsführung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Otto R. Schnutenhaus, Hrsg.: Carl W. Meyer, Berlin 1959, S. 281; Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 9 ff.; siehe auch: Adler/Düring/Schmaltz: Prüfung/Feststellung/Rechtsbehelfe, a.a.O., Tz 54 ff. zu § 166, S. 277 ff.

   Zustimmend zur Entscheidung des Bundesgerichtshofs äußert sich Schulze zur Wiesch, Dietrich Wilhelm: Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, Diss. Köln, Düsseldorf 1963.

2) Vgl. Wysocki, Klaus v.: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 44.

3) Vgl. Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 19-51.

4) Siehe die S. 21 unter Anmerkung 2) angeführte Literatur.

5) Howard, Leslie R.: The Management Audit, in: Accountancy, Vol. 80, 1969, S. 772-774 und 835-838 sowie Vol. 81, 1970, S. 33-36; ferner o.V.: The Need for a Management Audit, in: Accountancy, Vol. 80, 1969, S. 156.

Geschäftsführungsprüfung durch gesetzliche Vorschriften oder auf freiwilliger Basis diskutiert[1]).

a2) Interessenten der Geschäftsführungsprüfungen

Als Interessenten für Geschäftsführungsprüfungen werden genannt:

- Die Aktionäre, die aufgehört haben, ein Willenszentrum der Unternehmung darzustellen, und regelmäßig Jahre zu spät wegen des Niedergangs ihrer Unternehmung alarmiert werden[2]); aus diesem Grund, wird gefordert, sollten die Prüfer Geschäftsführungsprüfungen durchführen und ihren Prüfungsbericht unmittelbar an die Aktionäre richten[3]).
- Die Analytiker der Investment-Gesellschaften, die erkannt haben, daß die Beurteilung der Geschäftsführung von entscheidender Bedeutung und gleichzeitig für Außenstehende äußerst schwierig ist[4]).
- Die Öffentlichkeit auf Grund der überragenden Bedeutung der Privatunternehmungen für die Volkswirtschaft. Mit einer freiwilligen Prüfung sollten nach Ansicht von Carey die Unternehmungen einer möglichen staatlichen Reglementierung zuvorkommen[5]).

---

1) Aus der französischen Literatur ist dem Verfasser nur ein Aufsatz bekannt, der Geschäftsführungsprüfungen durch Wirtschaftsprüfer behandelt und sich auf die Arbeiten nordamerikanischer Autoren stützt: Riebold, Gilbert: La revision opérationelle, in: Economie et comptabilité. Gestion des entreprises, 25. Jg., 1971, S. 5565-5571.

2) Vgl. o.V.: The Need for a Management Audit, a.a.O., S. 156.

3) Vgl. ebenda.

4) Vgl. Burton, John C.: Management Auditing, in: JofA, Vol. 125/126, Mai 1968, S. 41.

Welte berichtet, daß Wertpapieranalytiker von 13 Institutionen auf Grund veröffentlichter Unterlagen den "betriebswirtschaftlichen" oder "bereinigten" Gewinn je Aktie von 41 Aktiengesellschaften zu schätzen versuchten; die Ergebnisse stimmten in keinem einzigen der 41 Fälle überein; im Durchschnitt betrugen die Abweichungen 30 %, in Einzelfällen über 60 %, obwohl allen Analytikern die gleichen Unterlagen zur Verfügung standen! Welte, Paul: Gewinn je Aktie, in: AG, 14. Jg., 1969, S. 139.

5) Carey, John L.: The CPA Plans for the Future, New York 1965, S. 203; auch Saage betont ein Interesse der Gesamtwirtschaft an Geschäftsführungsprüfungen (Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 219).

- Als weitere mögliche Interessenten an Geschäftsführungsprüfungen sind die Aufsichtsräte zu nennen. Dem Aufsichtsrat obliegt gemäß § 111 AktG die Überwachung der Geschäftsführung[1]); in seinem Bericht an die Hauptversammlung "hat der Aufsichtsrat auch mitzuteilen, in welcher Art und in welchem Umfang er die Geschäftsführung der Gesellschaft während des Geschäftsjahres geprüft hat"[2]). Im genossenschaftlichen Bereich wird ein Interesse des Aufsichtsrats an Geschäftsführungsprüfungen damit begründet, daß die Aufsichtsratsmitglieder, die nebenamtlich tätig und oft nicht sachverständig sind, ihre Kontrollfunktionen nicht ausreichend erfüllen können[3]). Zweifel an der Möglichkeit, ihrem Überwachungsauftrag Genüge tun zu können, werden aber nicht nur bei den Aufsichtsräten der Genossenschaften, sondern auch bei denen der Aktiengesellschaften laut[4]). Diese Zweifel werden noch verstärkt durch die Tatsache, daß sich hinsichtlich der Berichterstattung der Aufsichtsräte von Aktiengesellschaften über Art und Umfang ihrer Geschäftsführungsüberwachung in der Praxis nur sehr allgemeine Formulierungen finden[5]). Adler[6]), Potthoff[7]) und Saage[8]) zogen aus diesen

---

1) Vgl. dazu Saage, Gustav: Die Haftung des Aufsichtsrats für wirtschaftliche Fehlentscheidungen des Vorstandes nach dem Aktiengesetz, in: DB, 26. Jg., 1973, S. 115-121.

2) § 171 Abs. 2 Satz 2 AktG.

3) Dargel, Josef: Die Prüfung der Betriebsorganisation der Warengenossenschaft im Rahmen der genossenschaftlichen Pflichtprüfung, in: WPg, Jg. 7, 1954, S. 152. Zitiert bei Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 57, Fußnote 13).

4) Vgl. Moxter, Adolf: Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, in: WPg, Jg. 10, 1957, S. 276; Adler, Hans: Der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers nach dem Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes, in: AG, 5. Jg., 1960, S. 209; Potthoff, Erich: Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 579; Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 8 f.

5) Vgl. Adler/ Düring/ Schmaltz: Prüfung/ Feststellung/ Rechtsbehelfe, a.a.O., Tz 29 zu § 171, S. 421.

6) Adler, Hans: Der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers, a.a.O., S. 211.

7) Potthoff, Erich: Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 580.

8) Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 8 f. und 204 f.

Feststellungen die Folgerung, daß der Gesetzgeber bei einer Reform des Aktienrechts die Aufgaben des aktienrechtlichen Pflichtprüfers erweitern müßte; ihre Forderungen fanden indes keinen Eingang in das Aktiengesetz von 1965.

- Nicht zuletzt können auch Vorstandsmitglieder als Interessenten für Geschäftsführungsprüfungen angesehen werden. Im Genossenschaften sind die oft ehrenamtlich tätigen Vorstandsmitglieder besonders an Geschäftsführungsprüfungen interessiert, weil sie bei der Beschlußfassung in hohem Maße von der Darstellung des hauptamtlichen Geschäftsführers abhängen, aber dennoch gesamtschuldnerische Verantwortung tragen[1]). Ein ähnliches Prüfungsinteresse kann man annehmen bei Aktiengesellschaften "für manche vielköpfige Vorstände, deren hervorragende technische Spezialisten ohne entsprechende Vorbildung die Verantwortung für eine Fehlbeurteilung der Finanz- und Ertragslage treffen kann"[2])[3]).
- Das Interesse der Belegschaft und der Belegschaftsvertretung ergibt sich aus der Sorge um die Erhaltung des Arbeitsplatzes; für den Betriebsrat und die Belegschaftsvertretung im Wirtschaftsausschuß und im Aufsichtsrat kann die Prüfung ein Mittel zur Information über die wirtschaftliche Lage der Unternehmung darstellen und damit zur Abstimmung der Unternehmungsinteressen mit denen der Belegschaftsangehörigen beitragen[4]).

---

1) Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 54 ff.

2) Adler, Hans: Der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers..., a.a.O., S. 211; Adler plädiert in diesem Aufsatz allerdings nicht für eine Wirtschaftlichkeitsprüfung, sondern für eine aktienrechtliche Vorschrift, nach der die Abschlußprüfer die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft im Prüfungsbericht darstellen sollen.

3) Zur Frage der Haftung von Vorstandsmitgliedern vgl. aber Golling, nach dessen Ansicht förmliche Maßnahmen zur Arbeitsteilung eine grundsätzliche Beschränkung der Haftung auf den eigenen Geschäftsbereich bewirken. Golling, Hans-Joachim: Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Vorstandsmitglieder für ihre Geschäftsführung innerhalb der nicht konzerngebundenen Aktiengesellschaft. Eine Untersuchung zu § 93 Abs. 1-5 AktG, Bad Schwartau 1969, S. 51-62.

4) Vgl. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 72 f.

Das Interesse der Belegschaft an regelmäßigen Prüfungen der wirtschaftlichen Lage der Unternehmung wird noch verstärkt durch etwaige Pensionsansprüche der Belegschaftsangehörigen, die bei einem Niedergang der Unternehmung gefährdet sind.

a3) Bedenken gegen periodische Geschäftsführungsprüfungen

Die Bedenken gegen periodische Geschäftsführungsprüfungen durch externe Prüfer, die sowohl von Unternehmern als auch von Wirtschaftsprüfern vorgebracht werden, richten sich vor allem auf die folgenden drei Punkte:

1. den Mangel an objektivem und allgemein anerkannten Normen für die Geschäftsführungsprüfungen[1]);
2. die Gefahr der Überforderung des Wirtschaftsprüfers durch eine Ausdehnung der Prüfung auf Gebiete, die außerhalb des Rechnungswesens liegen[2]);
3. die Gefahr der Lähmung der unternehmerischen Initiative[3]).

Aus diesen Einwänden resultiert für die Wirtschaftsprüfer ein weiteres Gegenargument: die Ablehnung der Prüfung durch die Unternehmer[4]).

---

1) Vgl. Churchill, Neil C./ Cyert, Richard M.: An Experiment in Management Auditing, in: JofA, Vol. 121/122, Febr. 1966, S. 42; Burton, John C.: Management Auditing, a.a.O., S. 45; Norgaard, Corine T.: The Professional Accountant's View of Operational Auditing, in: JofA, Vol. 127/128, Dez. 1969, S. 46; Smith, Charles H./ Lanier, Roy A./ Taylor, Martin E.: The Need for and Scope of the Audit of Management: A Survey of Attitudes, in: AR, Vol. 47, 1972, S. 279 f.

2) Vgl. Norgaard, Corine T.: The Professional Accountant's View of Operational Auditing, a.a.O., S. 46; Smith, Charles H./ Lanier, Roy A./ Taylor, Martin E.: The Need for and Scope of the Audit of Management, a.a.O., S. 274.

3) Vgl. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 141; Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 205 ff.; Churchill, Neil C./ Cyert, Richard M.: An Experiment in Management Auditing, a.a.O., S. 42.

4) Vgl. Norgaard, Corine T.: The Professional Accountant's View of Operational Auditing, a.a.O., S. 46.

Dem ersten Einwand ist das Thema dieser Arbeit gewidmet, soweit damit die Wirtschaftlichkeitsprüfung als Teil der Geschäftsführungsprüfung gemeint ist. Dem zweiten Bedenken wollen die nordamerikanischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften dadurch begegnen, daß sie - auch zum Zwecke der Beratung ihrer Kunden - zunehmend Spezialisten, auch Fachleute aus anderen Branchen, einsetzen[1]). Das dritte Gegenargument ist nicht leicht zu widerlegen. Da das wirtschaftliche Risiko eines der Wesensmerkmale der Unternehmung darstellt, muß man der Unternehmungsleitung auch das Recht zugestehen, Risiken einzugehen. Dem trägt die gemäß § 53 HGrG vorgeschriebene Geschäftsführungsprüfung für privatrechtliche Unternehmungen, die sich im Mehrheitsbesitz der öffentlichen Hand befinden, dadurch Rechnung, daß sie die Prüfung auf eine Prüfung der "Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung" beschränkt. Unter der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung wird keine Ideal- oder Durchschnittsleistung verstanden, sondern - wie es § 93 Abs. 1 AktG ausdrückt - die Anwendung der "Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters"[2]). Damit soll nicht durch nachträgliches Besserwissen und Kritisieren die Bereitschaft zum Risiko gelähmt werden, sondern nur "wesentliche, grobfehlsame oder mißbräuchliche kaufmännische Ermessensentscheidungen oder vergleichbare Unterlassungen"[3]) sollen beanstandet werden. So kann dem dritten Einwand zumindest teilweise durch die Wahl geeigneter Normen begegnet werden: Es sind also Normen zu finden, die das unternehmerische Risiko berücksichtigen und nicht geeignet sind, die unternehmerische Tätigkeit zu lähmen.

---

1) Vgl. Burton, John C.: Management Auditing, a.a.O., S. 44 ff.

2) Karehnke, Helmut: Die Prüfung der Geschäftsführung nach § 53 des Haushaltsgrundgesetzes, in: AG, 15. Jg., 1970, S. 262 und 267.

3) Ebenda, S. 262; zum Umfang der Sorgfaltspflicht der Vorstandsmitglieder vgl. Golling, Hans-Joachim: Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Vorstandsmitglieder, a.a.O., S. 28-31; Beispiele für zu beanstandende Sachverhalte gibt Saage, Gustav: Die Haftung des Aufsichtsrats ..., a.a.O., S. 118 ff.

b) Steigerung der Wirtschaftlichkeit

Als primäres Ziel der Wirtschaftlichkeitsprüfung ist die Steigerung der Wirtschaftlichkeit anzusehen, wenn die Unternehmungsleitung eine Wirtschaftlichkeitsprüfung mit dem Zweck verbindet, Verlustquellen innerhalb der Unternehmung aufzudecken, ohne daß das Prüfungsergebnis anderen Gruppen außerhalb der Unternehmungsleitung mitgeteilt wird[1]). Häufig dürfte eine solche Wirtschaftlichkeitsprüfung mit einer Beratung verbunden sein. Wirtschaftlichkeitsprüfungen als Ausgangspunkt zu Unternehmungsberatungen brauchen sich nicht auf die gesamte Unternehmung zu erstrecken, sondern können auf einzelne Funktionen (z.B. die Organisation oder das Lagerwesen) oder Unternehmungsbereiche (z.B. ein Werk) beschränkt werden, wobei der Prüfungsbereich entweder vom Auftraggeber bestimmt oder vom Prüfer nach einer vorangegangenen "pilot study" festgelegt wird.

Eine Steigerung der Wirtschaftlichkeit wird regelmäßig auch dann angestrebt, wenn bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung im Vordergrund steht. Das gilt sowohl für die genossenschaftliche Pflichtprüfung[2]), als auch für Prüfungen im Bereich der öffentlichen Wirtschaft[3]); beide Prüfungen sind mit Beratungen verbunden[4]). Die mit der Pflichtprüfung kombinierte Beratung oder Betreuung

---

1) Droege nennt als einziges Ziel der Wirtschaftlichkeits- und Rentabilitätsprüfung, "den Disponenten eines Betriebes eine brauchbare Übersicht über die Auswirkung ihrer Dispositionen auf das Ergebnis und die Kapitalstruktur zu geben". Droege, Jörn: Wirtschaftlichkeits- und Rentabilitätsprüfung, Diss. TU Berlin 1957, S. 1.

2) Vgl. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 64 ff.

3) Vgl. Diederich, Helmut: Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, Prüfung der, a.a.O., Sp. 1940 f.

4) Vgl. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 66 und 69; § 42 Abs. 5 HGrG: "Auf Grund von Prüfungserfahrungen kann der Rechnungshof beraten"; § 97 Abs. 2 BHO: "In den Bemerkungen (zum Prüfungsergebnis, d. Verf.) ist insbesondere mitzuteilen, ... 4. welche Maßnahmen für die Zukunft empfohlen werden".

ist sowohl in der genossenschaftlichen[1]) als auch in der nichtgenossenschaftlichen[2]) Literatur umstritten, da bezweifelt wird, daß ein Prüfer noch objektiv prüfen und urteilen kann, wenn der Prüfungsgegenstand vorher Objekt seiner Beratungstätigkeit war; diese Gefahr ist dort besonders groß, wo feste Prüfungsmaßstäbe fehlen und daher an die Objektivität besonders hohe Anforderungen gestellt werden[3]). Außerdem wird die Gefahr gesehen, daß der Prüfer schon zu den Entscheidungen der Unternehmungsleitung herangezogen werden könnte und so zu einem "Über-Geschäftsführer" wird.

---

1) Vgl. Mann, Gerhard: Die Vereinbarkeit der Prüfungs- und Beratungstätigkeit der Genossenschaftsverbände, in: ZfgG, Bd. 19, 1969, S. 232 ff.

2) Vgl. Hintner, Otto: Das Verhältnis von Wirtschaftsprüfung und Betriebsführung, a.a.O., S. 284 ff.; Linhardt, H.: Wirtschaftsberatung und Wirtschaftsprüfung, in: Betriebswirtschaftliche Umschau, 31. Jg., 1961, S. 1o3 ff., bes. S. 1o6 f.; Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 216 ff.; Minz, Günter: Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung, in: WPg, Jg. 21, 1968, S. 123 ff.; Schnutenhaus, Otto R.: Zur Problematik der Wirtschaftsberatung der Unternehmensführung, in: Dienstleistungen in Theorie und Praxis, Festschrift zum 70. Geburtstag von Otto Hintner, Hrsg.: Hanns Linhardt, Peter Scherpf, Peter Penzkofer, Stuttgart 1970, S. 303-318; Brillinger, Hans-Peter: Unternehmensberatung durch Wirtschaftsprüfer. Eine Konsequenz ihrer Zielsetzungen und die dabei entstehenden Interessenkonflikte, in: NB, 24. Jg., 1971, Heft 3/4, S. 50-56; Schulte, Arthur A. : Compatibility of Management Consulting and Auditing, in: AR, Vol. 4o,1965, S. 587-593 (Ergebnisse einer Umfrage über Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung bei Banken und Investmentgesellschaften); ders.: Compatibility of Auditing and Management Services: The Viewpoint of an Outside Observer, in: JofA, Vol. 123/124, Dez. 1967, S.29-32; Carmichael, D.R./Swieringa, R.J.: The Compatibility of Auditing Independence and Management Services - An Identification of Issues, in: AR, Vol. 43,1968, S.697-705 (mit weiteren Literaturangaben); Hartley, Ronald V./ Ross, Timothy L.: MAS and Audit Independence: An Image Problem, in: JofA , Vol. 133/134, Nov. 1972, S.42-51 (mit Umfrageergebnissen).

3) Vgl. Burton, John C.: Management Auditing, a.a.O., S. 45.

c) Sonstige Zwecke

c 1) Preisprüfung

Wirtschaftlichkeitsprüfungen erfolgen nicht nur im Rahmen von Geschäftsführungsprüfungen oder als Ausgangspunkt von Unternehmungsberatungen, sondern auch auf Verlangen von Kunden der Unternehmung. Für Aufträge der öffentlichen Hand, soweit sie eine Selbstkostenerstattung vorsehen, bestimmen die Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten (LSP): "In Preisermittlungen auf Grund von Selbstkosten ... sind nach Art und Höhe nur diejenigen Kosten zu berücksichtigen, die bei wirtschaftlicher Betriebsführung zur Erstellung der Leistungen entstehen"[1]). Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Betriebsführung "dürfte allerdings nicht gerechtfertigt erscheinen, etwa die Kosten der nach dem neuesten Stand der Technik bestehenden Arbeitsmethoden oder die Kosten des besten Betriebes der in Betracht kommenden Branche als Maßstab zu verwenden"[2]). Ebenso wenig sind unter den Kosten wirtschaftlicher Betriebsführung volkswirtschaftlich angemessene Kosten oder andere, auf wirtschaftsethischen oder wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten beruhende Kostenbeurteilungen zu verstehen[3]); statt dessen ist bei der Normenfindung von einem "guten Betrieb, der auch im sonstigen Wettbewerb bestehen kann, auszugehen"[4]). Über die Vergabe von öffentlichen Aufträgen hinaus haben die Leitsätze Bedeutung z.B. für die staatliche Unter-

---

1) Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten (LSP) Nr. 4 Abs. 2, Anlage zur VO PR 30/53 vom 21.Nov. 1953, Bundesanzeiger Nr. 244 vom 18. Dez. 1953.

2) Pribilla, Max E.: Kostenrechnung und Preisbildung. Das Recht der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Kommentar zur VPöA, LSP und VPöA-Bau, München 1969, III B Nr. 4 S. 5.

3) Vgl. Michaelis, Hans/ Rhösa, Carl-Artur: Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen einschließlich Beschaffungswesen, Kommentar zur VO PR 30/53 und zur VO PR 8/55, Stuttgart 1954/72, LSP Nr. 4 B II, S. 8 ff.

4) Pribilla, Max E.: Kostenrechnung und Preisbildung, a.a.O., III B Nr. 4, S. 5; Michaelis/Rhösa sprechen davon, "daß die bei der Leistungserstellung des Auftragnehmers entstandenen Kosten ... als wirtschaftlich im Sinne einer normalen Betriebsführung anzusprechen sein müssen". Michaelis, Hans/ Rhösa, Carl-Artur: Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, a.a.O., S. 9.

stützung von Forschung und Entwicklung in den erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen[1]).

Während bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung auf Grund der LSP die Normen nicht sehr streng sind - als Norm gelten die Kosten eines guten, nicht eines Ideal-Betriebes -, sind auch Wirtschaftlichkeitsprüfungen mit schärferen Normen auf Veranlassung des Kunden möglich. So schloß in den zwanziger Jahren die Deutsche Reichsbahn mit der Deutschen Wagenbau-Vereinigung sowie mit dem Verband der Schraubenindustrie Verträge ab, denen zufolge sich die Industrieverbände zu Betriebsvergleichen verpflichteten. Diese Betriebsvergleiche sollten dienen

- als Grundlage für die Preisbemessung[2]);
- zur Untersuchung und Verbesserung der Wirtschaftlichkeit der beteiligten Unternehmungen;
- zur Ausmerzung unwirtschaftlicher Werke durch Schließung, Zusammenlegung oder Quotenverkauf[3]).

Solche Verträge sind nur möglich, wenn der Nachfrager eine sehr starke Verhandlungsmacht gegenüber den Anbietern besitzt[4]).

---

1) Vgl. § 7 der Bedingungen für Forschungs- und Entwicklungsverträge des Bundesministeriums für Bildung und Wissenschaft sowie § 7 der Bedingungen für Zuwendungen zu Forschungs- und Entwicklungsvorhaben an Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft, abgedruckt in: Pribilla, Max E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., I 25 und I 25 a.

2) Im Falle der Schraubenindustrie sollte der Durchschnitt der drei niedrigsten Selbstkosten unter den etwa 30 Unternehmungen des Verbandes Grundlage für die Preisbemessung sein.

3) Vgl. Falter, Emanuel: Der kalkulatorische Betriebsvergleich im Waggonbau, in: Die Betriebswirtschaft, 23. Jg., 1930, S. 100-106 und 145-148; Hellwig, Alexander: Betriebsvergleiche in der Schraubenindustrie, in: ZfhF, 24. Jg., 1930, S. 234-239; Hammer, Gustav: Die Rationalisierung in der Waggonindustrie, in: Kartelle in der Wirklichkeit, Festschrift zum 75. Geburtstag von Max Metzner, Hrsg.: Ludwig Kastl, Köln/Berlin/Bonn 1963, S. 299-332.

4) Wirtschaftlichkeitsprüfungen dieser Art sind nicht nur auf Verlangen des Kunden denkbar, sondern auch auf Verlangen des Lieferanten, so z.B. wenn ein Hersteller oder Großhändler seine Produkte über Einzelhandelsunternehmen absetzt und aus Wettbewerbsgründen verlangt, daß die Wiederverkäufer kostengünstig wirtschaften und im Vergleich zur Konkurrenz preisgünstig sind. Bei Prüfungen dieser Art dürfte die Normenfindung eher von der Verhandlungsmacht zwischen Prüfer und zu prüfender Unternehmung als von anderen Kriterien abhängen. Hier

c 2) Kreditwürdigkeitsprüfung

Denkbar sind Wirtschaftlichkeitsprüfungen auch im Rahmen von Kreditwürdigkeitsprüfungen. Kreditprüfungen setzen eine Prüfung der Kreditwürdigkeit, der Kreditfähigkeit und der Kreditsicherheit voraus[1]). Zweifellos kann eine Wirtschaftlichkeitsprüfung wesentliche Erkenntnisse über die Fähigkeit und Vertrauenswürdigkeit der Geschäftsleitung erbringen; andererseits müssen aber die Kosten für eine Kreditprüfung in einem angemessenen Verhältnis zur Kreditsumme bleiben, so daß in der Regel eine Wirtschaftlichkeitsprüfung zu aufwendig wäre[2]). Außerdem ist es für den Kreditgeber weit wichtiger zu prüfen, ob die Rentabilität, die Vermögens- und Liquiditätslage - die durchaus unabhängig von der Wirtschaftlichkeit der Unternehmung sein können - eine sichere Kredittilgung gewährleisten. Die von Eckstein erhobene Forderung, vor der Kreditvergabe sollte die Wirtschaftlichkeit der Unternehmung geprüft werden, um eine volkswirtschaftlich optimale Verteilung des Kapitals zu sichern[3]), ist nicht mit einem marktwirtschaftlichen System vereinbar. Die Frage kann dann anders beantwortet werden, wenn es sich um eine staatliche Kreditvergabe mit Subventionscharakter handelt (wie etwa bei Darlehen für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben, die bei unrentierlichen Forschungsergebnissen als verlorene Zuschüsse gelten).

---

wird deshalb nicht weiter auf Prüfungen dieser Art eingegangen.

Vgl. dazu auch Arndt, Helmut: Das ökonomische Phänomen der Nachfragemacht (und Angebotsmacht), in: Modernes Marketing - Moderner Handel, Festschrift zum 65. Geburtstag von Karl Christian Behrens, Hrsg.: Johannes Bidlingmaier, Wiesbaden 1972, S. 41 ff.

1) Vgl. z.B. Bussmann, Karl F.: Die Prüfung der Unternehmungen, a.a.O., S. 220.

2) Ebenso: Droege, Jörn: Wirtschaftlichkeits- und Rentabilitätsprüfung, a.a.O., S. 7.

3) Eckstein, Werner: Wirtschaftlichkeitsprüfung als Mittel der qualitativen Kreditlenkung, Diss. Kiel 1938, S. 8 ff. und 16-22.

3. Ergebnisorientierte und verfahrensorientierte Wirtschaftlichkeitsprüfungen

Die Prüfungen der Wirtschaftlichkeit oder allgemein der Geschäftsführung lassen sich in ergebnisorientierte und verfahrensorientierte Prüfungen unterteilen. Während ergebnisorientierte Wirtschaftlichkeitsprüfungen untersuchen, inwieweit die erreichte Wirtschaftlichkeit mit der Soll-Wirtschaftlichkeit übereinstimmt und sich das Prüfungsergebnis quantifizieren läßt, stellen verfahrensorientierte Prüfungen fest, ob bei Planung, Durchführung und Kontrolle geschäftlicher Maßnahmen nach den Grundsätzen verfahren wurde, die eine maximale Wirtschaftlichkeit erwarten lassen. Welche Prüfungsmethode ist bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen anzuwenden?

Für Wirtschaftlichkeitsprüfungen zum Zwecke der Preisprüfung gemäß VOB/VOL kommen nur ergebnisorientierte Prüfungen in Frage, da sie nur die infolge unwirtschaftlicher Arbeitsweise erhöhten Aufwendungen ermitteln sollen. Bei Prüfungen, die im Rahmen von Geschäftsführungsprüfungen oder Beratungen der Unternehmungsleitung stattfinden, sind aber beide Wege denkbar.

In der nordamerikanischen Literatur über das"management auditing" sind die Meinungen zu dieser Frage geteilt: Einige Autoren schlagen vor, die Verfahren zu prüfen[1]); andere wollen nur die Ergebnisse[2]) und eine dritte Gruppe will beides prüfen[3]). Eine Befragung von Wirtschaftsprüfern, Unternehmens-Controllern und Wertpapieranalytikern ergab, daß die meisten für eine Prüfung sowohl der Verfahren als auch der Ergebnisse eintreten (bei großen Vorbehalten gegen solche Prüfungen überhaupt)[4]). Auch

---

1) Z.B.: Churchill, Neil C./ Cyert, Richard M.: An Experiment in Management Auditing, a.a.O., S. 40.

2) Z.B.: Burton, John C.: Management Auditing, a.a.O., S. 41.

3) Z.B.: Smith, Charles H./ Lanier, Roy A./ Taylor, Martin E.: The Need for and Scope of the Audit of Management, a.a.O., S. 275 f.

4) Vgl. ebenda.

Potthoff[1]), Saage[2]) und Trescher[3]) wollen sowohl die Verfahren als auch die Ergebnisse prüfen. Um zu einem eigenem Urteil darüber zu kommen, welche der beiden Prüfungsmethoden vorzuziehen ist, seien beide Verfahren etwas näher betrachtet.

Man stelle sich vor, die Wirtschaftlichkeit eines Investitionsobjekts solle geprüft werden[4]). Die ergebnisorientierte Prüfung wird untersuchen, ob die Investition tatsächlich so wirtschaftlich ist, wie sie sein sollte. Die mit der durchgeführten Investition verbundenen Aufwendungen und Erträge werden dabei den Aufwendungen und Erträgen gegenübergestellt, die geplant waren oder die eine Alternativinvestition erbracht hätte. Eine solche Rechnung kann aber nur dann durchgeführt werden, wenn die mit der durchgeführten Investition verbundenen Aufwendungen und Erträge bekannt sind, d.h. das Investitionsprojekt muß bereits soweit abgeschlossen sein, daß sich Aufwendungen und Erträge mit hinreichender Sicherheit ermitteln lassen. Was aber geschieht, wenn das Investitionsvorhaben erst zur Hälfte durchgeführt ist, die Aufwendungen also erst teilweise bekannt und Erträge überhaupt noch nicht eingegangen sind? Das Investitionsprojekt müßte vorerst unbeurteilt bleiben, was sicher unbefriedigend ist, da eine Fehlinvestition größeren Ausmaßes die Zukunft der Unternehmung erheblich belasten kann. Aber auch wenn die Ist-Wirtschaftlichkeit an einer Soll-Wirtschaftlichkeit gemessen werden kann, genügt es nicht allein, die Abweichung festzustellen, der Prüfer muß auch den Ursachen für eine Abweichung nachgehen, um zu einem Urteil zu gelangen, was häufig eine Prüfung der Verfahren einschließen wird.

Die verfahrensorientierte Prüfung der Investition hätte unter anderem zu fragen, von wem und mit welcher Begründung

---

1) Potthoff, Erich: Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 570 ff.

2) Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 159 ff. und 163.

3) Trescher, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung - dargestellt am Beispiel genossenschaftlicher Prüfungen, in: ZfgG, Bd. 18, 1968, S. 5 f.

4) Eine genauere Darstellung der Prüfung der Investitionen wird auf S. 122 ff. gegeben.

der Investitionsvorschlag kam; ob die Aufwands- und Ertragsschätzungen, die den Investitionsüberlegungen zugrunde lagen, einigermaßen realistisch und begründet sind; ob Wirtschaftlichkeitsberechnungen durchgeführt wurden und welche Ergebnisse diese Rechnungen hatten; ob die Finanzierung gesichert erscheint; ob nicht etwa zusammengehörige Investitionsobjekte in mehrere Vorhaben aufgeteilt wurden, um auf diese Weise Zustimmungsvorbehalte irgendwelcher Gremien (z.B. eines Investitionsausschusses oder des Aufsichtsrats) zu umgehen; ob von mehreren Anbietern Angebote eingeholt wurden; nach welchen Kriterien die Auftragsvergabe erfolgte; ob die Lieferungen und Leistungen auf ihre Termine, auf Qualität, Menge und Preise usw. überwacht wurden. Wenn dieses Verfahren auch kein Urteil darüber abgeben kann, wie wirtschaftlich oder unwirtschaftlich die Investition insgesamt war, so kann es doch Fehler, Nachlässigkeiten oder Schwachstellen der Organisation ermitteln, die die Wirtschaftlichkeit beeinträchtigt haben oder sie möglicherweise beeinträchtigen werden. Die verfahrensorientierten Prüfungen können aber nicht nur dort vorteilhaft angewandt werden, wo eine ergebnisorientierte Prüfung erst zu einem viel späteren Zeitpunkt möglich wäre, sondern auch dort, wo ergebnisorientierte Prüfungen zwar möglich sind, die Prüfungsmaßstäbe aber einen großen Spielraum gewähren und deshalb unscharf sind oder die Normen nicht fest vorgegeben sind, sondern nur "Hinweisgrößen" darstellen[1]).

Dennoch ist die verfahrensorientierte Prüfung nicht grundsätzlich der ergebnisorientierten Prüfung überlegen: Innerhalb der Unternehmungsfunktionen können einzelne Aufgaben in einer unübersehbaren Zahl von Variationen gelöst werden; als Beispiele seien die Reihenfolgeplanung in der Fertigung[2]) sowie die Produktgestaltung[3]) genannt. Wie sollte der Wirtschaftlichkeitsprüfer feststellen, ob hier alles getan wurde, um ein Maximum an Wirtschaftlichkeit zu erreichen? Da hilft am besten eine ergebnisorientierte Prüfung, die die Gestaltung und Durchführung

1) Siehe dazu S. 46.
2) Siehe S. 98 f.
3) Siehe S. 113 ff.

der Fertigung an Hand der Fertigungskosten, der Fertigungszeiten, dem Ausstoß pro Zeiteinheit oder pro Beschäftigte usw. überprüft und als Prüfungsmaßstäbe einbetriebliche Zeitvergleiche oder zwischenbetriebliche Vergleiche verwendet; die Produktgestaltung könnte anhand der Absatzmengen, der Produktkosten, des Umsatzes usw. beurteilt werden. Wie die beiden Beispiele weiterhin zeigen, eignen sich ergebnisorientierte Prüfungen vor allem auch für die Beurteilung eines größeren Prüfungsbereiches, bringen aber gleichzeitig das Problem der Erfolgszurechnung mit sich und erschweren die Normenfindung. Darauf wird weiter unten näher einzugehen sein.

So läßt sich zusammenfassend feststellen, daß - abgesehen von Preisprüfungen - sowohl verfahrensorientierte als auch ergebnisorientierte Prüfungen bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen anzuwenden sind, da sich beide Methoden sinnvoll ergänzen.

4. Zusammenfassung

Der Überblick über die Zwecke der Wirtschaftlichkeitsprüfung ergab, daß drei Arten von Wirtschaftlichkeitsprüfungen möglich sind:

- Wirtschaftlichkeitsprüfungen, bei denen die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung im Vordergrund steht; sie seien im folgenden auch abgekürzt als "Ordnungsprüfungen" bezeichnet.
- Wirtschaftlichkeitsprüfungen, bei denen die Beratung der Unternehmungsleitung im Vordergrund steht; sie werden im folgenden "Beratungsprüfungen" genannt.
- Wirtschaftlichkeitsprüfungen im Rahmen von Preisprüfungen.

Die Beratung der Unternehmungsleitung kann nicht nur im Anschluß an Beratungsprüfungen, sondern auch bei Ordnungsprüfungen und sogar bei Preisprüfungen (soweit sie nicht auf Grund der VOB/VOL, sondern auf Grund der Machtstellung des Marktkontrahenten erfolgen) vorgenommen werden.

Auch ohne den folgenden Kapiteln vorzugreifen, läßt sich bereits jetzt feststellen, daß im Hinblick auf das mit der Wirt-

schaftlichkeitsprüfung verbundene Anspruchsniveau[1]) vom Prüfungszweck auszugehen ist: Ordnungsprüfungen beurteilen ebensowenig wie die Preisprüfungen auf Grund der VOB/VOL die Unternehmung nach Höchstleistungen, sondern verlangen "die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters"[2]) bzw. die Kosten eines "guten Betrieb(es), der auch im sonstigen Wettbewerb bestehen kann"[3]). Für Prüfungen, die nur der Beratung dienen und nicht zu einem Urteil über die Geschäftsleitung führen sollen, ist durchaus von Idealvorstellungen auszugehen. Was die von Marktkontrahenten auf Grund ihrer Machtstellung geforderten Wirtschaftlichkeitsprüfungen betrifft, so hängt das in den Prüfungsmaßstäben zum Ausdruck kommende Anspruchsniveau von der Verhandlungsmacht der Kontrahenten ab; hierauf soll im folgenden nicht weiter eingegangen werden.

---

1) Zum Begriff des Anspruchsniveaus vgl. z.B. Heinen, Edmund: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, a.a.O., S. 83-85.

2) Karehnke, Helmut: Die Prüfung der Geschäftsführung nach § 53 des Haushaltsgrundgesetzes, a.a.O., S. 262 und 267.

3) Pribilla, Max E.: Kostenrechnung und Preisbildung, a.a.O., S. 5.

B. WESEN DER NORMEN UND ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE DER NORMENFINDUNG

I. Wesen und Arten der Normen

Laut Eisler ist eine Norm "eine Regel oder eine Vorschrift für die Ausführung einer Handlung, für ein theoretisches oder praktisches Verhalten, ferner ein Maßstab bei der Beurteilung und Bewertung von Handlungen"[1]). In dem letzten Sinn, nämlich als Maßstab bei der Beurteilung und Bewertung von Handlungen, soll in dieser Arbeit die Norm verstanden werden, wobei "Norm" und "Maßstab" synonym gebraucht werden.

Fettel[2]) und, in Anlehnung an Fettel, Selchert[3]) unterscheiden zwischen objektiven und subjektiven Normen, wobei die durch Gesetz, Prüfungsordnung und -anweisung vorgegebenen Maßstäbe als objektive und die nicht vorgegebenen als subjektive Maßstäbe bezeichnet werden. Beide Autoren weisen darauf hin, daß auch scheinbar objektive Maßstäbe, wie z.B. "Ordnungsmäßigkeit", infolge ihrer Dehnbarkeit in Wirklichkeit subjektive Maßstäbe darstellen[4]). Nach der hier vertretenen Ansicht können auch nicht vorgegebene Maßstäbe als objektiv angesehen werden, wenn sie nur "intersubjektiv nachprüfbar"[5]) sind. Hier soll deshalb die Vorgabe der Maßstäbe nicht als Kriterium für die Unterscheidung zwischen objektiven und subjektiven Normen gewählt werden, sondern die Unterscheidung soll allein von der intersubjektiven

---

1) Eisler, Rudolf: Eislers Handwörterbuch der Philosophie, Stichwort: Norm, 2. Aufl., Berlin 1922, S. 433.

2) Fettel, Johannes: Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2. Jg., 1949, S. 275.

3) Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Normenfindung und deren Problematik bei der Pflichtprüfung genossenschaftlicher Unternehmungen, in: BFuP, 22. Jg., 1970, S. 69.

4) Vgl. ebenda.

5) Vgl. Popper, Karl R.: Logik der Forschung, 4. Aufl., Tübingen 1971, S. 18-21.

Nachprüfbarkeit abhängig gemacht werden[1]).

II. Allgemeine Grundsätze der Normenfindung

1. Anforderungen an die Normen

a) Objektivität

Im vorigen Kapitel wurde zwischen objektiven und subjektiven Normen unterschieden. Die Unterscheidung ist für die Wirtschaftlichkeitsprüfung wie für andere Prüfungen sehr bedeutsam, denn daß die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit nicht willkürlich ausfallen darf, ergibt sich aus verschiedenen Vorschriften: So kann im Zivilprozeß gemäß § 410 Zivilprozeßordnung vom Sachverständigen ein Eid darüber verlangt werden, daß er das Gutachten "unparteiisch und nach bestem Wissen und Gewissen" erstattet habe. Für die Beeidigung von Sachverständigen im Strafprozeß gilt die gleiche Formel (§ 79 Strafprozeßordnung). Für Wirtschaftsprüfer schreibt § 43 Abs. 1 der Wirtschaftsprüfer-Ordnung vor: "Der Wirtschaftsprüfer hat seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben. Er hat sich insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten."[2]) Die Richtlinien der Wirtschaftsprüferkammer für die Berufsausübung konkretisieren die Unparteilichkeit im Abschnitt V wie folgt: "Der Wirtschaftsprüfer hat bei Prüfungsfeststellungen und bei der Erstattung von Gutachten alle für die Beurteilung wesentlichen Tatbestände zu erfassen und sie allein aus der Sache heraus zu werten und darzustellen; er hat sich hierbei unparteiisch zu verhalten. Bei Gutachten für Gerichte und öf-

---

1) Eine anschauliche Definition der Objektivität von Normen liefert Burton: " Objectivity does not require that an identical answer always be derived from the same data. Objective is defined as detached, impersonal and unprejudiced... Two separate auditors might emerge from an audit with slightly different results, but the variation should not exceed that attributable to normal sampling errors if due professional care is used". Burton, John C.: Management Auditing, a.a.O., S. 42.

2) Vgl. dazu WP-Handbuch 1973, a.a.O., S. 45 ff. sowie zur zivil- und strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Prüfern, Gutachtern und Beratern ebenda, S. 79 ff.

fentliche Stellen sowie bei Schiedsgutachten oder bei ähnlichen Aufgaben sind außerdem gegensätzliche Auffassungen zur Sache dazustellen und gegeneinander abzuwägen."[1])

Diese Vorschriften gelten für die Ermittlung des Ist-Sachverhalts ebenso wie für die anzuwendenden Normen. Das bedeutet, daß der Prüfer die anzulegenden Maßstäbe nicht willkürlich auswählen darf, sondern nur solche Soll-Objekte als Normen verwenden kann, die auch ein anderer sachverständiger Prüfer im gegebenen Fall anwenden würde[2]).

Das Gebot der Objektivität läßt sich nicht immer erfüllen; so fehlen in weiten Bereichen der Unternehmungspolitik allgemein anerkannte Normen, wie später noch im einzelnen dargelegt wird. Das hat zur Folge, daß Teile des Prüfungsgebietes nicht beurteilt werden können. Der Prüfer wird sich in solchen Fällen auf die Feststellung des Ist-Sachverhaltes beschränken und allenfalls die formelle Ordnungsmäßigkeit beurteilen. Soweit der Prüfer - vor allem in Gutachten - Normen verwendet, die nicht allgemein anerkannt sind, hat er die von seinem Ergebnis abweichenden Auffassungen anderer Sachverständiger in seinem Bericht darzustellen und sich mit ihnen auseinanderzusetzen[3])[4]).

b) Operationalität

Da eine große Zahl in Frage kommender Normen so allgemein

---

1) Abgedruckt in WP-Handbuch 1973, a.a.O., S. 62.

2) Dazu gehört auch, daß das mit den Normen verbundene Anspruchsniveau dem Prüfungszweck angemessen ist, also beispielsweise bei Geschäftsführungsprüfungen keine Maximalleistungen als Normen gewählt werden (siehe S. 39).

3) Vgl. dazu auch Grünefeld, Klaus-Peter: Das betriebwirtschaftliche Gutachten, Diss. Münster, Düsseldorf 1971, S. 30 f.

4) Soweit die Normen vom Prüfer nicht selbst auf ihre Objektivität hin überprüft werden können, wie z.B. bei der Verwendung veröffentlichter Durchschnittswerte oder sonstiger externer Betriebsvergleichswerte, oder wenn der Prüfer die Objektivität der Normen nicht beweisen kann, etwa weil er die Norm aus Prüfungserfahrungen gewonnen hat und durch Schweigepflicht gebunden ist, spricht Saage von "Hinweisgrößen", die nicht zur Wertung benutzt werden dürfen, sondern nur die Unternehmungs-

formuliert ist, daß eine Messung der Normerfüllung oder -abweichung nicht möglich ist, gilt eine zweite Forderung für die Auswahl der Normen: ihre Operationalität.

Albach nennt ein Ziel operational, "wenn es in eindeutig verständlichen und meßbaren Größen ausgedrückt werden kann ... Ein Unternehmensziel ist nichtoperational, wenn keine Meßvorschrift existiert, welche es ermöglicht, die Erfüllung des Zieles zu prüfen"[1]). Die Operationalität steht zwar im Zusammenhang mit der Quantifizierbarkeit, beide Begriffe sind jedoch nicht identisch; entsprechend ist auch der Begriff der Messung nicht auf mengenmäßige Maßstäbe beschränkt[2])[3]). Den Unterschied zwischen operationalen und nichtoperationalen Zielen stellt Heinen an einem Beispiel dar: "Für den Arbeiter an der Werkbank stellt die Weisung, seine Dispositionen und Ausführungen an der Gewinnmaximierung auszurichten, kein Handlungsziel dar. Ebensowenig vermag der Unternehmer auf Grund dieses Zieles die Handlungen des Arbeiters zu beurteilen"[4]); die Gewinnmaximierung stellt mithin in diesem Fall eine nichtoperationale Norm dar. Es muß also versucht werden, einen Maßstab zu finden, der im zitierten Beispiel Aussagen erlaubt wie: "Die Leistung des Arbeiters A kostet DM 20,-- mehr als nötig" oder "sie kostet mehr als die des Arbeiters B" oder "sie kostet mehr als nötig".

---

leitung auf den Sachverhalt aufmerksam machen und zur Aufklärung der Abweichung veranlassen sollen, ohne die Geschäftsführung zu kritisieren. Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 98.

1) Albach, Horst: Entscheidungsprozeß und Informationsfluß in der Unternehmensorganisation, in: Organisation, TFB-Handbuchreihe, 1. Bd., Berlin/Baden-Baden 1961, S. 357 f.

2) Vgl. Heinen, Edmund: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, a.a.O., S. 115 ff.

3) Zu den verschiedenen Formen des Messens vgl. Mattessich, Richard: Messung, Vorausberechnung und Buchhaltungsmodelle, in: ZfhF N.F., 11.Jg., 1959, S. 179-194 sowie Wysocki, Klaus v.: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 216-224.

4) Heinen, Edmund: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, a.a.O., S. 117.

Wenn operationelle Normen nicht ermittelt werden können, so wird der Prüfer versuchen, mit Hilfe von Ersatzmaßstäben ein Urteil zu bilden; aus der direkten Messung wird somit ein zwangsweise indirektes Messen, auf dessen Problematik weiter unten eingegangen wird[1]).

c) Wirtschaftlichkeit

Die Prüfung als "wirtschaftliche Veranstaltung"[2]) unterliegt selber den Erfordernissen des Wirtschaftlichkeitsprinzips[3]). Das bedeutet, daß sowohl die Ermittlung der Ist- als auch der Soll-Sachverhalte nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen erfolgen muß; es bedeutet darüber hinaus, daß eine Norm nicht verwendet werden kann, wenn der Aufwand zu ihrer Ermittlung den Wert der durch sie zu gewinnenden Erkenntnis übersteigt. Da die Ermittlung der Soll-Objekte mit unterschiedlichem Aufwand an Zeit und Kosten verbunden ist - man vergleiche die Anwendung einer im Statistischen Jahrbuch veröffentlichten Branchenkennziffer mit einer demoskopischen Untersuchung oder Kostenvergleiche auf arithmetischer Grundlage mit den komplizierten Modellen der mathematischen Programmierung - , ist jeweils zu überlegen, wieviel Aufwand in die Ermittlung der Norm investiert werden kann.

Zu beachten ist dabei, daß die Wirtschaftlichkeit der Normenfindung vom Prüfungszweck abhängt. Für eine Wirtschaftlichkeitsprüfung, die vor allem den Zweck hat, die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu beurteilen, gilt sicher die von Pougin für Abschlußprüfungen getroffene Feststellung, daß der Prüfer die Unterlassung einer nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfungen erforderlichen Prüfungshandlung nicht allein damit rechtfertigen kann, "daß es zuviel gekostet hätte"[4]).Für Ord-

---

1) Siehe S. 73 ff.

2) Loitlsberger, Erich: Treuhand- und Revisionswesen, a.a.O., S. 27.

3) Vgl. ebenda; ebenso Zimmermann, Erhard: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, a.a.O., S. 43 ff.

4) Pougin, Erwin: Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung in USA und Deutschland, in: WPg, Jg. 13, 1960, S. 5.

nungsprüfungen gilt ebenso wie für aktienrechtliche Abschlußprüfungen das Rationalprinzip in seiner Minimalformulierung: die gesetzte Aufgabe soll mit dem geringstmöglichen Aufwand erreicht werden, d.h. der Prüfer muß auf Grund der ordnungsgemäß vorgenommenen Prüfung unbedingt davon überzeugt sein, daß er über die Kenntnisse verfügt, die zu der von ihm geforderten Urteilsbildung notwendig sind[1]). Im Falle der Geschäftsführungsprüfung hat die Prüfung auch dort ihren Nutzen, wo sie keine Verstöße gegen das Gebot der Wirtschaftlichkeit feststellt, indem die Prüfung dieser Gebiete

- die Verantwortlichen entlastet;
- zur Bildung eines Gesamturteils beiträgt;
- die in diesem Unternehmungsbereich Tätigen zu weiterer einwandfreier Arbeit anhält[2])[3]).

Für Wirtschaftlichkeitsprüfungen hingegen, die vor allem zum Zweck der Steigerung der Wirtschaftlichkeit und als Grundlage für Unternehmungsberatungen durchgeführt werden, gilt das Rationalprinzip in seiner Maximalformulierung: Mit dem für die Prüfung vorgesehenen Aufwand soll ein Maximum an Nutzen für den Auftraggeber erzielt werden. In diesem Fall gilt die Forderung Droeges, daß Wirtschaftlichkeitsprüfungen nur dort durchgeführt werden sollen, wo die Prüfung eine Steigerung der Wirtschaftlichkeit verspricht[4]).

---

1) Vgl. Schulze zur Wiesch; Dietrich Wilhelm: Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, a.a.O., S. 136 f.; vgl. auch Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftprüfer in Deutschland e.V. Fachgutachten Nr. 1/1967: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, abgedruckt in: WPg, Jg. 20, 1967, S. 160: "Der Abschlußprüfer muß Art und Umfang der Prüfungshandlung so bemessen, daß eine sichere Beurteilung der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit der Rechenschaftslegung möglich ist".

2) Vgl. Hertlein, Adolf/ Meissner,Kurt: Abschluß und Prüfung der Unternehmungen einschließlich Steuerprüfung, 4. Aufl., Wiesbaden 1956, S. 90.

3) Die psychologische Wirkung von Prüfungen ist nicht unumstritten. Siehe dazu Frese, Erich: Kontrolle und Unternehmungsführung. Entscheidungs- und organisationstheoretische Grundfragen, Wiesbaden 1968, S. 75 ff. und die dort angegebenen Arbeiten nordamerikanischer Behavioristen.

4) Droege, Jörn: Wirtschaftlichkeits- und Rentabilitätsprüfung, a.a.O., S. 7 f.

d) Die Beziehungen zwischen den Anforderungsarten

Zwischen den drei Anforderungen an die Normen (Objektivität, Operationalität und Wirtschaftlichkeit) bestehen Zielkonflikte: Allgemein anerkannte, objektive Normen sind häufig zu allgemein formuliert, um operational zu sein; eine Konkretisierung der allgemein formulierten Normen ist aber vielleicht nicht möglich, weil noch keine konkreten Normen von der Wissenschaft oder der Praxis entwickelt wurden oder weil die Normenfindung zu aufwendig ist.

Bereits bei der Behandlung der Wirtschaftlichkeit der Normenfindung wurde deutlich, daß die Anforderungen an die Normen nicht unabhängig vom Prüfungszweck gesehen werden können. Das gleiche gilt auch bezüglich der Objektivität der Norm: Die Anforderungen an die Objektivität der Normen sind am größten bei Prüfungen und nehmen über die Begutachtungen bis hin zu den Beratungsprüfungen ab. Während der Prüfer bei Ordnungsprüfungen auf Kritik dort verzichten muß, wo operationale und allgemein anerkannte Normen fehlen, und allenfalls den Sachverhalt ohne eigenes Urteil darstellen kann, darf der Gutachter oder Berater auch die operationalen, aber nicht objektiven Normen verwenden, muß aber auf ihre Umstrittenheit hinweisen[1]).

2. Möglichkeit der Normenfindung

a) Die Ziele der erwerbswirtschaftlichen Unternehmung als Ausgangspunkt für die Normenfindung

Bei der Definition des Wirtschaftlichkeitsbegriffs ergab sich, daß man die Wirtschaftlichkeit nicht ohne Kenntnis der Unternehmungsziele beurteilen kann[2]). Daraus resultiert die Notwendigkeit, bei der Prüfung der Wirtschaftlichkeit von den Unternehmungszielen auszugehen.

---

1) Siehe oben S. 41 f.

2) Siehe S. 9 f.

Der Gesetzgeber schreibt zwar für Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung vor, daß in der Satzung[1]) bzw. im Gesellschaftsvertrag[2]) der "Gegenstand" der Unternehmung anzugeben ist, womit der Geschäftszweig gemeint ist, in dem sich die Unternehmung betätigen soll; die Nennung der Unternehmungsziele in der Satzung wird indessen nicht verlangt. Für Aktiengesellschaften bestimmt § 76 Abs. 1 AktG: "Der Vorstand hat unter eigener Verantwortung die Gesellschaft zu leiten". Ein Vorschlag, in das neue Aktiengesetz einen Paragraphen aufzunehmen, der - ähnlich wie § 70 Abs. 1 AktG 1937 - den Vorstand zur Berücksichtigung des Wohls seiner Arbeitnehmer, der Aktionäre und der Allgemeinheit verpflichten sollte, wurde mit der Begründung abgelehnt, daß diese Vorschriften Selbstverständlichkeiten darstellten und daher überflüssig seien[3]). Auch in den Vorschriften über die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung fehlen Bestimmungen über die Unternehmungsziele.

Die ältere Betriebswirtschaftslehre, die stillschweigend Unternehmer und Unternehmung gleichsetzte, ging von einem einzigen Unternehmungsziel aus, der Gewinnmaximierung oder der Maximierung der Eigenkapitalrentabilität[4]). Die moderne theoretische und empirische Wirtschaftsforschung hat gegen die monistische Zielvorstellung schwerwiegende Bedenken erhoben, für die es vor allem folgende Begründung gibt:

---

1) § 23 Abs. 3 AktG.

2) § 3 GmbHG.

3) Vgl. Kropff, Bruno: Aktiengesetz, a.a.O., Begründung RegE und Ausschußbericht zu § 76, S. 97 f.

Ferner: Rittner, Fritz: Zur Verantwortung des Vorstands nach § 76 Abs.1 AktG. 1965, in: AG, 18. Jg., 1973, S. 113-122. Nach Rittners Ansicht bedeutet die Änderung des Gesetzes nicht, daß die alte Vorschrift stillschweigend weiterhin gilt (ebenda, S. 114 ff.).

4) Vgl. dazu Bidlingmaier, Johannes: Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, Wiesbaden 1964, S. 25 ff.

- Die Unternehmung verfolgt gleichzeitig mehrere Ziele, die sowohl monetärer Art (wie z.B. Gewinn, Umsatz) als auch nichtmonetärer Art (wie z.B. Prestige, Macht, ethische und soziale Prinzipien) sein können[1]); diese Ziele stehen untereinander in komplementärer oder konkurrierender Beziehung[2]).
- Die mit der wirtschaftlichen Betätigung verbundenen Risiken und die Unvollkommenheit der dem Unternehmer verfügbaren Information verhindern eine Gewinnmaximierung; in Risiko- und Unsicherheitssituationen werden die Entscheidungen des Unternehmers von seiner Risikoneigung abhängig[3]).
- Die stillschweigende Annahme, daß eine Person an der Unternehmungsspitze allein die Entscheidungen trifft und alle in der Unternehmung Tätigen diese Entscheidungen ausführen, ist irreal[4]). Tatsächlich stellen die Unternehmungen als Organisationen "vielschichtige Gebilde von Individuen, formellen und informellen Gruppen"[5]) dar. Am Zielbildungsprozeß der Unternehmung wirken "Kerngruppen" (Vorstand, Aufsichtsrat, Hauptversammlung) und "Satellitengruppen" (Belegschaft, Kunden, Lieferanten, Kreditgeber usw.) mit. Jede dieser Gruppen, die ihrerseits in Untergruppen gegliedert sind, bringt eigene Zielvorstellungen in die Organisation ein und versucht, sie durchzusetzen[6]).

Diese Umstände erleichtern die Arbeit des externen Wirtschaftlichkeitsprüfers keineswegs. Denn von welchen Unternehmungszielen soll er ausgehen, wenn diese Ziele nirgendwo fixiert sind und sich überdies laufend ändern aus Gründen, die teils in der Organisation liegen, teils aus wechselnden Umweltbedingungen resultieren?

---

1) Vgl. Heinen, Edmund: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, a.a.O., S. 29 ff. und 59 ff.

2) Vgl. ebenda, S. 94 ff.

3) Vgl. Heinen, Edmund: Die Zielfunktion der Unternehmung, in: Zur Theorie der Unternehmung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Erich Gutenberg, Hrsg.: Helmut Koch, Wiesbaden 1962, S. 31 ff.

4) Vgl. ebenda, S. 52 ff.

5) Heinen, Edmund: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, a.a.O., S. 203.

6) Vgl. ebenda, S. 203 ff.

Als Lösung bietet sich an, vom Erwerbsstreben als dem primären Ziel der Unternehmung auszugehen. Dies ist deshalb gerechtfertigt, weil das Thema dieser Arbeit auf die erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen beschränkt wurde. Damit sind auch die Nebenziele berücksichtigt, soweit sie sich komplementär zum Erwerbsstreben verhalten. Die konkurrierenden Ziele können dadurch berücksichtigt werden, daß bei Abweichungen der Ist-Sachverhalte von den Soll-Objekten gefragt wird, aus welchen anderen Zielvorstellungen als dem Erwerbsstreben die Abweichung begründet werden kann. Auf die gleiche Weise soll das Problem der zeitlichen Zielsetzung (kurz-, mittel- oder langfristige Gewinnmaximierung) behandelt werden: Bei Abweichungen zwischen Soll- und Ist-Objekt ist zu fragen, ob die Abweichung mit mittel- oder langfristigen Zielvorstellungen begründet werden kann.

Die durch diese Vorgehensweise verursachte "Dehnung" der Normen läßt sich mit dem Argument verteidigen, daß bei Geschäftsführungsprüfungen ohnehin nur geprüft werden soll, ob die Geschäftsleitung "die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters" anwandte, und nicht eine Ideal-Unternehmung als Norm gefordert wird. Bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen, die als Grundlage zu Beratungen dienen, muß in Zweifelsfällen der Auftraggeber gefragt werden, ob er einer kurzfristigen Gewinnmaximierung den Vorrang vor mittel- und langfristigen Zielen gibt oder welche anderen Zielvorstellungen er hat.

Das Problem der Unbestimmtheit der Unternehmungsziele wird weitgehend auch dadurch entschärft, daß die Unternehmungsziele ohnehin für viele Bereiche der Unternehmung keine operationalen Normen darstellen[1]); je weiter der zu untersuchende Bereich von der Spitze der Unternehmungshierarchie entfernt ist, desto mehr gewinnen die Kostenwirtschaftlichkeit und die technische Ergiebigkeit an Bedeutung.

---

1) Siehe das Beispiel S. 43.

b) Der Ertrag als Norm für den Aufwand

Wenn der Ertrag als Norm für den Aufwand genommen wird, so lautet die Forderung: Ertrag = Aufwand oder $\frac{\text{Ertrag}}{\text{Aufwand}} = 1$. Diese Norm stellt eine Minimalforderung dar und ist für eine nach Gewinn strebende Unternehmung zu "bescheiden", denn sie betätigt sich nicht, um durch den Ertrag nur ihren Aufwand zu decken, sondern weil sie von ihrer Betätigung einen Mehrertrag erwartet. Diese Norm sagt auch nichts darüber aus, ob das Maximum an Wirtschaftlichkeit erreicht bzw. wie weit man von diesem Maximum entfernt ist.

Brauchbar erscheint diese Formel aber für Analysen von komplexen Sachverhalten, bei denen sich Wirtschaftlichkeit und Unwirtschaftlichkeit kompensieren können. Auf solche Analysen angewandt, lautet die Forderung: Von der Vielzahl der in einem Ist-Objekt zusammengefaßten Tatbestände ist jeder einzelne daraufhin zu prüfen, ob sich Aufwand und Ertrag decken. Analysen dieser Art können beispielsweise im Absatzbereich durchgeführt werden. Durch eine Aufteilung des Umsatzes nach Absatzsegmenten[1]) (Produktgruppen, Kundengruppen, Absatzbezirke, Auftragsgrößen, Vertreter, Absatzmethoden usw.) wird festgestellt, welche Absatzsegmente "unwirtschaftlich" sind, d.h. in welchen Absatzsegmenten die Aufwendungen die Erträge übersteigen. Voraussetzung für die Durchführung solcher Analysen ist, daß sich Aufwand und Ertrag hinreichend genau den einzelnen Segmenten zurechnen lassen und die Segmente nicht untereinander aufwands- und/oder ertragsmäßig verbunden sind[2]).

c) Der Unternehmungsplanung entnommene Normen

(1) Im Anschluß an Koch sei unter Unternehmungsplanung verstanden "das Treffen der Gesamtheit von Entscheidungen ...,

1) Vgl. dazu Geist, Manfred: Selektive Absatzpolitik auf der Grundlage der Absatzsegmentrechnung, Stuttgart 1963, S. 53 ff.

2) Siehe auch S.96 und S. 111 ff.

durch welche die Unternehmung im voraus geregelt wird"[1]). Daneben unterscheidet Koch zwei weitere Begriffsinhalte der Planung: zum einen die Planung als Prognose oder Vorschaurechnung, zum anderen die Planung als "die Ausarbeitung von Wahlmöglichkeiten und Lösungsvorschlägen, zwischen denen eine Entscheidung zu treffen ist"[2]). Für beide Sachverhalte lehnt Koch den Begriff der Planung ab, er bezeichnet sie als Prognose oder Vorschaurechnung bzw. als Wirtschaftlichkeitsrechnungen, Planungsüberlegungen oder Planungsrechnungen[3]).

Nach dem Gegenstand der Planung lassen sich Struktur-, Ablauf- und Ergebnispläne unterscheiden[4]). Strukturpläne beziehen sich auf den angestrebten Aufbau der Unternehmung in räumlicher, organisatorischer und finanzieller Hinsicht, z.B. Organisationspläne, Kapazitätspläne, Finanzstrukturpläne[5]). Ablaufpläne stellen den Betriebsvollzug dar, z.B. den schrittweisen Aufbau des Vertriebssystems, die laufende Entwicklung der Finanzierungsvorgänge, Produktionspläne, Lagerpläne, Revisionspläne[6]). Ergebnispläne stellen den nach Ablauf der Planperiode zu erreichenden Endzustand dar und umfassen das Kapitalergebnis (Liquidität, Verschuldung), Produktionsergebnis (Menge, Qualität, Betriebsgewinn) und Vertriebsergebnis (mengen- und wertmäßiger Umsatz)[7]).

Ob der Wirtschaftlichkeitsprüfer aus der Unternehmungsplanung Normen gewinnen kann, hängt zunächst davon ab, ob solche Pläne schriftlich vorliegen. Nach einer Befragung von 1.568 Unter-

---

1) Koch, Helmut: Betriebliche Planung, Grundlagen und Grundfragen der Unternehmungspolitik, Wiesbaden 1961, S. 11.

2) Ebenda, S. 9.

3) Vgl. ebenda, S. 11.

4) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Planung und Plankostenrechnung, Bd. I, Betriebliche Planung, 2. Aufl., Freiburg i.Br. 1970, S. 146 f.; zu den Arten der Planung vgl. auch Wild, Jürgen: Planungsrechnung, Verfahren der, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1418 f.

5) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Betriebliche Planung, a.a.O., S. 146.

6) Vgl. ebenda, S. 147.

7) Vgl. ebenda.

nehmungen verwendeten von den Unternehmungen mit weniger als 200 Beschäftigten 20% keine schriftlichen Pläne, 58% nur Einzelpläne und bei 22% war eine Gesamtplanung vorhanden. Bei den Unternehmungen mit mehr als 1.000 Beschäftigten kannten 1% keine schriftlichen Pläne, 39% nur Einzelpläne, während 60% eine Gesamtplanung durchführten[1]).

Vor der Verwendung von Plänen als Normen hat sich der Prüfer zunächst von der Qualität dieser Normen zu überzeugen: "Erst wenn sich der Prüfer über die Qualifikation der Planangaben als Prüfungsnorm, d.h. über die Aufstellung der relevanten Pläne selbst ein Urteil gebildet hat, kann er auch Abweichungen positiver wie negativer Art hinreichend ausdeuten und so zu einem fundierten Prüfungsurteil gelangen."[2])

Die Verwendbarkeit von Unternehmungsplänen für die Normengewinnung hängt ab von der Relevanz des mit dem Plan angestrebten Planungsziels. Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, daß sich die in den Plänen niederschlagenden Ziele mit den Unternehmungszielen decken[3]). Es sind aber Fälle denkbar, in denen der Planende von einem zu niedrigen Anspruchsniveau ausgeht, um dadurch um so leichter die Planerfüllung oder -übererfüllung erreichen zu können. Ob diese Gefahr gegeben ist, wird weitgehend von der Art der Planungsorganisation bestimmt[4]).

Teilpläne sind darauf zu prüfen, ob sie mit den anderen Teilbereichen und ihren Planungen abgestimmt sind[5]). Die Umformung

---

1) Vgl. Bemerl, R./ Bonhoeffer, F.O./ Strigel, W.: Wie plant die Industrie?, in: Wirtschaftskonjunktur, 18. Jg., 1966, Heft 1, S. 37.

2) Selchert, F.W.: Die Normenfindung und deren Problematik ..., a.a.O., S. 71.

3) Vgl. Wysocki, Klaus v.: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 213.

4) Siehe dazu S. 160.

5) Vgl. dazu die Darstellung der Teilplanung innerhalb der Gesamtplanung bei Hax, Karl: Planung und Organisation als Instrumente der Unternehmungsführung, in: ZfhF N.F., 11. Jg., 1959, S. 609.

von Unternehmungszielen in Ziele für die einzelnen Unternehmungsbereiche kann gelegentlich mit großen Schwierigkeiten verbunden sein[1]).

Bei der Festlegung des Planzieles ist von bestimmten Daten auszugehen, die inner- und außerbetrieblicher, beeinflußbarer und nichtbeeinflußbarer Art sein können. Hier hat der Prüfer sich ein Urteil darüber zu bilden, ob alle für die Planung wesentlichen Daten berücksichtigt wurden. Er muß aber nicht nur prüfen, welche und wieviel Daten in die Planung einbezogen wurden, sondern auch, ob die der Planung zugrundegelegten Daten sich bis zum Prüfungszeitpunkt nicht wesentlich geändert haben und ggfs. welche Konsequenzen die Unternehmungsleitung aus den Datenänderungen gezogen hat[2]).

Schließlich hängt der Wert der Planung ab von der Qualität der Entscheidungsfindung, also der Weise, in der der Planungsträger Planziele und Daten in Planvorgaben "übersetzt" hat. Die Fülle der Literatur zur Entscheidungsforschung zeigt, daß dieses Gebiet noch keineswegs zum gesicherten Bestand der Betriebswirtschaftslehre gehört. Für einige Unternehmungsfunktionen ist es noch nicht möglich, optimale Pläne zu erstellen, da die dem Aufwand gegenüberstehenden Erträge nicht eindeutig meßbar sind, so z.B. für die Forschung und Entwicklung oder die Werbung.

Die Operationalität der Planvorgaben hängt zunächst ab von der Genauigkeit der Pläne, also davon, ob die Pläne Fein- oder Grobpläne darstellen; weiterhin ist die Detailliertheit der Pläne von großer Bedeutung: Detaillierte Pläne erleichtern die Prüfung der Qualifikation der Planvorgaben und ermöglichen es, Wirtschaftlichkeitsprüfungen für einzelne Abteilungen, Kostenarten und Kostenträger durchzuführen.

---

1) Vgl. Heinen, Edmund: Grundlagen betriebwirtschaftlicher Entscheidungen, a.a.O., S. 223 ff.

2) Vgl. Selchert, F.W.: Die Normenfindung und deren Problematik..., a.a.O., S. 71.

Die Verwendung von Planvorgaben entspricht deshalb dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Prüfungsdurchführung ganz besonders, weil sich der Prüfer auf eine Prüfung der Qualifikation der Planungsvorgaben beschränken kann. Diese Prüfung ist ohnehin durchzuführen, wenn eine Wirtschaftlichkeitsprüfung für den Bereich der Unternehmungsleitung durchgeführt werden soll[1]).

d) Aus einbetrieblichen Zeitvergleichen gewonnene Normen

Unter einem einbetrieblichen Zeitvergleich versteht Schnettler einen "Vergleich von Zahlen gleichen Charakters verschiedener Perioden oder Stichtage aus ein- und demselben ' Betrieb' (Betriebsteil, Unternehmen, Arbeitsplatz usw.)"[2]).

Bei der Frage, ob sich der Zeitvergleich als Maßstab für die Wirtschaftlichkeitsprüfung eignet, ist zu untersuchen, inwieweit die Vorjahreswerte vergleichbar sind. Schnettler spricht hierbei von "Störungsfaktoren" und nennt als wichtigste Faktoren Unterschiede
- im Beschäftigungsgrad,
- in der Menge einheitlicher Leistungen,
- in den Preisen für Verbrauchs- und Absatzgüter,
- in der Produktionstechnik,
- in der Belegschaftsstruktur[3]).

Unterschiede im Beschäftigungsgrad wirken sich vor allem auf der Kostenseite aus und erschweren deshalb besonders die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgervergleiche. Versuche, diesen Störungsfaktor rechnerisch zu eliminieren, werden dadurch behindert, daß es einerseits keinen eindeutigen Maßstab für den Beschäftigungsgrad gibt, andererseits die Trennung der Kosten in fixe und proportionale Kosten problematisch ist[4]).

---

1) Siehe S. 159 ff.

2) Schnettler, Albert: Betriebsvergleich. Grundlagen und Praxis zwischenbetrieblicher Vergleiche, 3. Aufl., Stuttgart 1961, S. 13.

3) Vgl. ebenda, S. 32.

4) Vgl. ebenda, S. 33 ff.

Ebenso wie die Einflüsse des Beschäftigungsgrades müssen "Außeneinflüsse ausgeschaltet werden, wie etwa tarifliche Lohnerhöhungen oder Veränderungen der Marktpreise. Für die Beurteilung der Fertigungsabteilungen würde ein ganz falsches Bild entstehen, wenn die Aufwendungen ins Verhältnis zu den wertmäßigen Erträgen gesetzt werden, und diese Erträge infolge einer Preisaufbesserung für die Erzeugnisse des Betriebes im Prüfungszeitraum höher sind als im Vergleichszeitraum."[1]) Die Eliminierung der übrigen Störungsfaktoren ist kaum sinnvoll und nur schwer möglich[2]).

Wenn der innerbetriebliche Zeitvergleich auch - nach Ausschaltung der wichtigsten Störungsfaktoren Beschäftigungsgrad und Preise - als hinreichend objektiv betrachtet werden kann, so ist doch zu bedenken, daß er sowohl durch die nicht genau durchführbare rechnerische Eliminierung der Störungsfaktoren als auch durch die übrigen, weniger bedeutsamen und schwerer zu eliminierenden Störungsfaktoren nur einen unscharfen Maßstab liefert: "Erhebliche Abweichungen werden mit ziemlicher Sicherheit erkannt, dagegen kann das Vorliegen von Fehlern geringeren Ausmaßes leicht übersehen werden, wenn sich der Prüfer allein auf diese Überprüfungsmethode verläßt."[3]) Hinzu kommt, daß mit Hilfe dieses Maßstabs allenfalls die relative Änderung der Wirtschaftlichkeit festgestellt werden kann; wie weit der Betrieb von der größtmöglichen Wirtschaftlichkeit entfernt ist, kann man nicht daraus erkennen.

Trotzdem ist der einbetriebliche Zeitvergleich von großer Bedeutung für Wirtschaftlichkeitsprüfungen, da er fast überall verfügbar ist und manchmal die einzige Vergleichsmöglichkeit

---

1) Zimmermann, Erhard: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, a.a.O., S. 106.

2) Vgl. Schnettler, Albert: Betriebsvergleich, a.a.O., S. 37 ff.

3) Zimmermann, Erhard: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, a.a.O., S. 107.

darstellt; außerdem sind aus Zeitvergleichen Normen meist relativ leicht und kostengünstig zu gewinnen; sie entsprechen also in ganz besonderem Maße dem Gebot der Wirtschaftlichkeit der Prüfungsdurchführung.

e) Aus zwischenbetrieblichen Vergleichen gewonnene Prüfungsnormen

Unter zwischenbetrieblichen Vergleichen versteht Schnettler "alle Vergleiche von Zahlengrößen oder verbalen Äußerungen aus unterschiedlichen Bereichen der gleichen Ebene - ganz gleich, ob es sich um Größen eines bestimmten oder um solche eines gedachten, konstruierten 'Betriebes' handelt"[1]). Für Schnettler ist dabei "unwesentlich...,ob die Vergleichsbereiche einer größeren Einheit (Betrieb, Unternehmen) angehören, wesentlich ist allein die Zahl der Vergleichsbereiche"[2]). Folglich sind auch Vergleiche zwischen z.B. mehreren Abteilungen oder Filialen einer Unternehmung zwischenbetriebliche Vergleiche.

e1) Sachverhalte einer anderen Betriebswirtschaft als Normen

Für Betriebsvergleiche mit anderen Betrieben gelten zunächst die oben[3]) genannten Störungsfaktoren[4]), deren Bedeutung sich aber verlagert: So wirken sich hier Veränderungen der Marktverhältnisse und anderer Außeneinflüsse weniger aus, da alle Betriebe in etwa gleichem Umfang davon betroffen sind[5]). Dagegen erscheint der unterschiedliche Beschäftigungsgrad hier als Störungsfaktor noch problematischer als beim Zeitvergleich, da einmal der Beschäftigungsgrad von einem Außenstehenden noch schlechter gemessen werden kann, als es intern möglich ist, und

1) Schnettler, Albert: Betriebsvergleich, a.a.O., S. 16.
2) Ebenda.
3) Siehe S. 54.
4) Vgl. Schnettler, Albert: Betriebsvergleich, a.a.O., S. 32.
5) Vgl. Zimmermann, Erhard: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe,a.a.O., S. 108.

zum anderen die Aufteilung der Kosten in fixe und variable Kosten für einen Außenstehenden äußerst schwierig ist.

Neben diesen Schwierigkeiten treten bei einem zwischenbetrieblichen Vergleich weitere Störungsfaktoren auf:

"1. unterschiedliches Produktionsprogramm,
2. unterschiedliche Produktionstiefe,
3. unterschiedliche Betriebsgröße,
4. unterschiedlicher geographischer Standort,
5. unterschiedliche Unternehmungsform und Finanzstruktur"[1]).

Zur Erläuterung der mit diesen Störungsfaktoren verbundenen Fragen sei auf Schnettler verwiesen[2]). Es ist hervorzuheben, daß die Frage, ob strukturelle Unterschiede Störungsfaktoren darstellen oder nicht, vom Vergleichszweck abhängt. So können beim Vergleich einzelner Kostenarten Unterschiede im Standort oder in der Betriebsgröße störend wirken, während das nicht der Fall ist, wenn die Wirtschaftlichkeitsprüfung beispielsweise feststellen soll, welcher von mehreren Betrieben zu schließen ist.

Problematischer als durch die eben genannten Störungsfaktoren werden zwischenbetriebliche Vergleiche dann, wenn die formelle Vergleichbarkeit nicht gegeben ist, sei es durch eine nicht gleichartige Erfassung des Ausgangsmaterials, sei es durch eine nicht gleichartige Bewertung[3]). Selbst wenn die formelle Vergleichbarkeit tatsächlich gegeben sein sollte, so bleibt doch ihre fehlende Nachprüfbarkeit ein Mangel.

Die aufgeführten Störungsfaktoren machen den zwischenbetrieblichen Vergleich meist zu einem recht ungenauen Maßstab. Hinzu kommt, daß der Prüfer bei Betrachtung nur eines Vergleichsbetriebs nicht sagen kann, inwieweit dieser Vergleichsbetrieb wirtschaftlich arbeitet. Der Vergleich mit einem anderen Betrieb

---

1) Schnettler, Albert: Betriebsvergleich, a.a.O., S. 32.
2) Ebenda, S. 40-46.
3) Vgl. ebenda, S. 46 ff.

liefert also nur einen sehr groben Maßstab, der kleine Abweichungen als Folge seiner Unschärfe nicht erkennen läßt und auch bei größeren Abweichungen nur relative Angaben liefert.

Die Anwendung des zwischenbetrieblichen Vergleichs bereitet meist keinen großen Arbeits- und Zeitaufwand, sofern diese Daten überhaupt verfügbar sind. Tatsächlich dürften Daten einer einzelnen fremden Unternehmung nur schwer zu erhalten sein, abgesehen von den Werten, die publizierten Jahresabschlüssen oder anderen Mitteilungen an die Öffentlichkeit entnommen werden können. Zwar ist es durchaus möglich, daß der Wirtschaftsprüfer aus seiner Prüfungstätigkeit Daten fremder, vergleichbarer Unternehmungen kennt, doch ist er durch seine Schweigepflicht gebunden. Ohne Zustimmung der Geschäftsleitung der Unternehmung, von der die Werte stammen, kann er diese Werte nicht bekanntgeben. "Auf Vergleichswerte anonymer Herkunft kann sich aber der Prüfer nicht berufen, denn er kann sie im Ernstfalle nicht beweisen. Der Geschäftsführungsprüfer muß aber den Sachverhalt belegen und das Vorhandensein einer zwingenden Norm nachweisen, wenn er Kritik an Maßnahmen der Geschäftsführung üben will."[1]) Als einzige Möglichkeit bleibt ihm in diesem Fall, sich auf seine Erfahrung als Prüfer zu berufen[2]).

Aus diesen Gründen dürften Sachverhalte einer anderen Betriebswirtschaft als Normen für die Wirtschaftlichkeitsprüfung keine allzu große Bedeutung gewinnen. Sehr viel günstiger ist der zwischenbetriebliche Vergleich dagegen dann zu bewerten, wenn es sich um Werte aus anderen Betrieben der gleichen Unternehmung (z.B. Fabriken, Filialen, Abteilungen) handelt. Hier entfallen die meisten Störungsfaktoren, die verbleibenden dürften sich meist hinreichend genau ermitteln und eliminieren lassen.

---

1) Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 98.

2) Siehe S. 67 ff.

Gelegentlich kann es zweckmäßig sein, für die Wirtschaftlichkeitsprüfung auf eine Vergleichbarkeit der Betriebe und ihrer Werte zu verzichten und die Kosten selbsterstellter Leistungen mit den Preisen zu vergleichen, die andere Unternehmungen für diese Leistungen verlangen. So kann man z.B. die Kosten der eigenen Kraftfahrzeugstelle in das Verhältnis zur Kilometerleistung setzen, um diese km-Kosten mit dem km-Preis von Taxiunternehmungen, Mietwagenunternehmungen oder Speditionsunternehmungen zu vergleichen. Obwohl diese Werte strenggenommen nicht vergleichbar sind, da hier Kosten mit (auch Gewinn und Ertragsteuern einschließenden) Preisen verglichen werden, sind solche Vergleiche sinnvoll; sie sind auch bedeutsam für die Frage, ob die Ausgliederung der jeweiligen betrieblichen Funktion wirtschaftlicher ist als ihre Beibehaltung[1]).

e2) Durchschnittswerte als Normen

Die für die Vergleiche mit nur einem anderen Betrieb gemachten Vorbehalte verlieren an Gewicht, wenn Durchschnittswerte mehrerer Betriebe als Normen verwandt werden. Schnettler spricht hier vom "Kennziffern-Vergleich"[2]). Es wird dabei unterstellt, daß in der großen Zahl der für die Durchschnittsbildung herangezogenen Betriebe die Störungsfaktoren einander ausgleichen. Dies wird um so mehr der Fall sein, je mehr Betriebe in den Vergleich einbezogen werden. Je nach dem Zweck des Vergleichs ist ein arithmetisches, gewogenes arithmetisches Mittel, der Median oder der häufigste Wert anzusetzen[3]).

---

1) Die Frage, ob fremdbeschafft oder eigenerzeugt werden soll, hängt jedoch nicht nur von Kostenvergleichen ab; vgl. dazu u.a. Coenenberg, Adolf Gerhard: Möglichkeiten des Wirtschaftlichkeitsvergleichs zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug von Vorratsgütern, in: ZfB, 37. Jg., 1967, S. 268-284; Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Ausgliederung von Leistungsfunktionen in betriebswirtschaftlicher Sicht, Berlin 1971, bes. S. 55 ff.

2) Schnettler, Albert: Betriebsvergleich, a.a.O., S. 21; ders.: Betriebsanalyse, a.a.O., S. 49.

3) Vgl. dazu Kellerer, Hans: Statistik im modernen Wirtschafts- und Sozialleben, Reinbek bei Hamburg 1960, S. 61 ff.

Die arithmetischen Mittel können unter Umständen durch Extremwerte beeinflußt werden, die für das zu prüfende Unternehmen völlig irrelevant sind. Um diese Gefahr auszuschalten, schlägt Selchert vor, die erfaßbaren Betriebe in Klassen oder Gruppen einzuteilen und daraus Gruppendurchschnitte zu bilden[1]). Durch die Gruppenbildung lassen sich die wichtigsten Störungsfaktoren ausschalten. Dieser Weg ist aber nur gangbar, wenn der Prüfer selber die Durchschnittswerte ermittelt; das wird bei einem Prüfer von Genossenschaften eher der Fall sein als bei einem Prüfer erwerbswirtschaftlicher Unternehmungen, der in höherem Maße auf veröffentlichte Werte angewiesen ist.

Durchschnittswerte sind häufig leichter zu erhalten als Werte von einzelnen Unternehmungen, da zwischenbetriebliche Vergleiche von verschiedenen Institutionen durchgeführt werden, so z.B. vom Statistischen Bundesamt, vom Rationalisierungskuratorium der Deutschen Wirtschaft, von Universitätsinstituten und von Fachverbänden der Wirtschaft[2]). Der Wert solcher Statistiken wird jedoch dadurch herabgesetzt, daß die Branchenzuordnung einzelner Unternehmungen recht zweifelhaft ist. Fürst zitiert einen Fall, in dem eine Unternehmung zur Ledererzeugung gerechnet wird, obwohl von einem Gesamtumsatz von 750 Millionen DM nur noch 210 Millionen DM auf die Ledererzeugung entfallen, und meint, solche Beispiele ließen sich leicht vervielfachen[3]). So zeigt sich, daß auch die Durchschnittswerte als Normen nur recht ungenaue Maßstäbe liefern.

Mit den Durchschnittswerten als Normen ist eine weitere Frage verbunden: Ist es sinnvoll, den Durchschnitt als Norm zu wählen? Die Beantwortung der Frage hängt vom Zweck der Wirtschaftlichkeitsprüfung ab. Wenn mit der Wirtschaftlichkeitsprüfung vor allem eine Prüfung der Geschäftsprüfung bezweckt wird, so

---

1) Selchert, F.W.: Die Normenfindung und deren Problematik ..., a.a.O., S. 74.

2) Einen ausführlichen Überblick über die von der Praxis durchgeführten Betriebsvergleiche gibt Schnettler, Albert: Betriebsvergleich, a.a.O., S. 337-374.

3) Fürst, Gerhard: Amtliche Statistik zur betrieblichen Information, in: Rationalisierung, 20. Jg., 1969, S. 276. Ähnliches berichtet Amey über britische Branchen-Kennziffern. Amey,

dürfte in der Regel der Durchschnittswert ausreichend sein; es wird dann unterstellt, daß sich in den Durchschnittswerten die Geschäftstätigkeit von "ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitern" widerspiegelt[1])[2]). Auch für Wirtschaftlichkeitsprüfungen im Rahmen von Preisprüfungen dürften Durchschnittswerte brauchbare Hinweisgrößen darstellen. Für Prüfungen, die eine Steigerung der Wirtschaftlichkeit als primären Zweck verfolgen, sind Durchschnittswerte als Normen zu "bescheiden", denn ein Durchschnittsbetrieb würde danach die Norm voll erreichen und wäre nicht mehr verbesserungsbedürftig.

Soweit der Prüfer auf veröffentlichte Durchschnittswerte zurückgreifen kann, entsprechen diese Normen voll dem Erfordernis der Wirtschaftlichkeit der Prüfungsdurchführung; sie sind daher besonders geeignet, dem Prüfer einen ersten, groben Überblick über das Prüfungsgebiet zu verschaffen.

e3) Normenfindung durch Typenbildung

Die mit den oben besprochenen zwischenbetrieblichen Vergleichen verbundene Problematik will Stupka dadurch vermeiden, daß er vorschlägt, statt von Durchschnittswerten von Daten auszugehen, die von Betriebstypen gewonnen wurden[3]).

Lloyd R.: The Efficiency of Business Enterprises, New York 1970, S. 38.

1) Siehe S. 39.

2) Es erscheint bemerkenswert, daß in einer Umfrage unter nordamerikanischen Wirtschaftsprüfern, Unternehmens-Controllern und Wertpapieranalytikern alle Gruppen eine Beurteilung der Geschäftstätigkeit anhand von Branchenvergleichen der Beurteilung mittels Planwerten oder Zeitvergleichen vorzogen. Vgl. Smith, Charles H./ Lanier, Roy A./Taylor, Martin E.: The Need for and Scope of the Audit of Management, a.a.O., S. 278.

3) Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 99 ff.; ders.: Die Bedeutung der Bildung von Betriebstypen für die Planung und Vorbereitung externer Revisionen, in: Betriebswirtschaftliche Strukturfragen, Beiträge zur Morphologie von erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen und Genossenschaften, Festschrift zum 65. Geburtstag von Reinhold Henzler, Hrsg.: Karl Alewell, Wiesbaden 1967, S. 112 ff.

Unter einem Typus versteht Stupka "ein gedankliches Gebilde, in dem die wesentlichen und kennzeichnenden Merkmale realer Erscheinungen in einem System zum Ausdruck kommen"[1]). Gebildet werden die Betriebstypen nach den als wesentlich erachteten Merkmalen, die alle im Betriebstyp erfaßten Betriebe aufweisen und die sie gleichzeitig von anderen Betriebstypen unterscheiden. Problematisch ist dabei die Auswahl einzelner Merkmale als "wesentliche" Kennzeichen des Betriebes. Da die Typenbildung vom jeweiligen Untersuchungszweck abhängt, kann es keine allgemeine Typologie der Unternehmungen, sondern nur eine große Zahl zweckbestimmt gestalteter Gliederungsformen geben[2]).

Wenn solche Betriebstypen vorlägen, hätte der Revisor "bei der Suche nach geeigneten Maßstäben festzustellen, welchem Typus der von ihm zu prüfende Betrieb nahekommt, um dann unter Berücksichtigung der Typennähe die benötigten Normen einem ähnlich strukturierten Betrieb zu entnehmen, sofern er davon Kenntnis erlangt und diese verwerten darf"[3]). Dabei hätten Betriebstypen außerdem den Vorzug, daß sie nicht nur für die quantifizierbaren Größen Normen liefern könnten, sondern auch für nicht quantifizierbare Sachverhalte wie z.B. die Organisation der Unternehmung. Auf die Möglichkeit, mit Hilfe der Typenbildung zu Optimalstrukturen und optimalen Abläufen vorzudringen, weist Selchert hin[4])[5]).

---

1) Stupka, Johannes: Die Bedeutung der Bildung von Betriebstypen ..., a.a.O., S. 104.

2) Vgl. Kosiol, Erich: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 35; zu möglichen Betriebsgliederungen siehe Castan, Edgar: Typologie der Betriebe, Stuttgart 1963, S. 39 ff.

3) Stupka, Johannes: Die Bedeutung der Bildung von Betriebstypen ..., a.a.O., S. 114.

4) Selchert, F.W.: Die Normenfindung und deren Problematik ..., a.a.O., S. 75.

5) Bisher verwendet bereits die steuerliche Betriebsprüfung zur Verprobung des Gewinns von gewerblichen Kleinbetrieben Kennziffern ("Richtsätze"), die aus "typischen" Betrieben gewonnen werden. Für Unternehmungen, die vom "Normalbetrieb" abweichen, werden Zu- oder Abschläge zur Errechnung des Reingewinns gebildet. Vgl. Baier, Willy / Fähnrich, Herbert: Die

Für Wirtschaftlichkeitsprüfungen besitzen beim augenblicklichen Stand der Forschung aus Typenbildung gewonnene Normen noch keine Bedeutung; ihre Entwicklung ist für Genossenschaften eher zu erwarten als für erwerbswirtschaftliche Unternehmungen, deren Prüfer oft in verschiedenartigen Unternehmungen tätig sind und daher weniger Erfahrungen zur Typenbildung sammeln können.

e4) Aus Modellrechnungen gewonnene Normen

Der Normenfindung durch Typenbildung verwandt ist die Gewinnung von Normen durch Modellrechnungen, da es bei der Bildung von Betriebstypen wie bei der Bildung von Modellen darauf ankommt, die als wesentlich erachteten Merkmale zu ermitteln und die übrigen Merkmale zu vernachlässigen.

Unter Modellen versteht man "zusammengesetzte Gedankengebilde..., die aus der Totalinterdependenz der Wirklichkeit abgegrenzte und übersehbare Teilzusammenhänge ausgliedern, um die bestehenden Abhängigkeitsbeziehungen auf ihre Gesetzmäßigkeit zu untersuchen"[1]). Die mathematischen Modelle haben durch Operations Research einen beachtlichen Auftrieb erhalten. Sabel unterscheidet bei den "Wirtschaftlichkeitsrechnungen", wie er die Modellrechnungen bezeichnet,

- einfache Vergleichsrechnungen auf arithmetischer Grundlage (z.B. Kostenvergleiche, Gewinn- und Rentabilitätsvergleiche);
- einfache Vergleiche auf finanzmathematischer Grundlage (z.B. Diskontierungsmethode, Interne Zinsfußmethode und Annuitätsmethode zur Beurteilung von Investitionen);
- Optimalkalküle ohne Nebenbedingungen (z.B. Bestimmung von Grenzkosten, Grenzerlösen, Grenzproduktivitäten usw. mit Hilfe der Marginalanalyse);
- Optimalkalküle mit Nebenbedingungen (Kalküle der mathematischen Programmierung)[2]).

---

steuerliche Betriebsprüfung, 2. Aufl., Stuttgart 1963, S. 341 f.

1) Kosiol, Erich: Modellanalyse als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen, in: ZfhF N.F., 13. Jg., 1961, S. 319.

2) Sabel, Hermann: Die Grundlagen der Wirtschaftlichkeitsrechnungen, a.a.O., S. 177 ff.

Je nachdem, ob die Zeit als Variable in das Modell eingeht oder nicht, wird von dynamischen oder Verlaufsmodellen bzw. von statischen oder Zustandsmodellen gesprochen. Sind die abhängigen Größen des Modells bekannt und damit eindeutig bestimmt, so handelt es sich um ein deterministisches Modell; von einem stochastischen Modell spricht man, wenn in das Modell Variable eingehen, über deren Größe nur Vermutungen und Wahrscheinlichkeitserwartungen bestehen.

Das für die anzuwendenden Normen geforderte Gebot der Objektivität bedeutet für die Modelle, daß sie der abgebildeten Wirklichkeit isomoph, d.h. strukturgleich, sein müssen. Nun stellen die Modelle aber eine "Vereinfachung der Realität durch Abstraktion von allen für den Zweck der Modellbildung nicht relevanten Individuen (...) und Attributen"[1]) dar. "Diese Vereinfachung bedeutet zugleich, daß mit der Isomorphie-Forderung für Modelle nur eine partiale Strukturgleichheit von Abbildung und Gegenstandsbereich gemeint sein kann."[2])

Vor der Anwendung der Modellrechnungen als Normen für die Wirtschaftlichkeitsprüfung ist bezüglich des Isomorphie-Gebotes zu fragen,

- ob das Modell Variable enthält, die gar nicht relevant sind;
- ob das Modell Variable vernachlässigt, die tatsächlich einen wesentlichen Einfluß auf die Wirksamkeit des Systems haben;
- ob das Modell die tatsächlichen Beziehungen, die zwischen den Variablen bestehen, richtig wiedergibt[3]).

Bei der Prüfung der Isomorphie der Modelle wird sich oft herausstellen, daß mathematisch einfache Rechnungen der wirtschaftlichen Realität nicht entsprechen und daher dem Isomorphie-Gebot nicht genügen. Je mehr aber versucht wird, das Modell der

---

1) Berthel, Jürgen: Modelle, allgemein, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1123 (Hervorhebung weggelassen).

2) Ebenda (Hervorhebung weggelassen).

3) Vgl. Churchman, C. West/ Ackoff, Russell L./ Arnoff, E. Leonard: Operations Research. Eine Einführung in die Unternehmensforschung, 4. Aufl., Wien/München 1968, S. 527.

Wirklichkeit anzunähern, desto mehr Variable sind einzubeziehen und desto aufwendiger wird das Verfahren. Hier konkurriert besonders deutlich das Ziel der Objektivität der Normen mit dem Ziel der Wirtschaftlichkeit der Normenfindung. Vor der Anwendung der schwierigeren und aufwendigeren Rechenverfahren ist jeweils zu prüfen, ob die genaueren Ergebnisse dieser Verfahren auch den Mehraufwand rechtfertigen [1)2)]. Die Tatsache, daß Modellrechnungen quantifizierbare Größen verlangen und daß aus rechentechnischen Gründen die Zahl der Variablen nicht zu groß werden darf, schränkt das Anwendungsgebiet der Modellrechnungen erheblich ein.

f) Die Forschungsergebnisse der Wissenschaft als Normen

Die Forschungsergebnisse der Wissenschaft sind sowohl von der Unternehmungsleitung als auch vom Wirtschaftlichkeitsprüfer zu beachten. Das gilt nicht nur für die Forschungsergebnisse der Betriebswirtschaftslehre, sondern auch für die ihrer Nachbarwissenschaften wie Volkswirtschaftslehre, Soziologie, Psychologie, Arbeitsmedizin und Mathematik. Für die Unternehmungsleitung bedeutet die ständige Weiterentwicklung dieser Wissenschaften, daß sie sich ständig über die Forschung informieren und ihre Geschäftsführungstätigkeit den neuen Entwicklungen anpassen muß, ebenso wie die technische Ausrüstung mit der allgemeinen technischen Entwicklung Schritt halten muß. Auch der Wirtschaftlichkeitsprüfer muß sich ständig mit den neuen Ergebnissen der wissenschaftlichen Forschung vertraut machen. Die Forschungsergebnisse kommen als Prüfungsnormen vor allem dort in Frage, wo keine anderen Normen vorliegen. Das sind in erster Linie die nicht oder nur schwer quantifizierbaren Bereiche der Unternehmungsfunktionen: Personalführung, Planung,

1) Kern vermutet, daß die Kosten der Modellbildung mit zunehmendem Komplexitätsgrad progressiv wachsen, die Ertragszuwächse (in Form besserer Erkenntnisse) hingegen abnehmen. Kern, Werner: Gestaltungsmöglichkeit und Anwendungsbereich betriebswirtschaftlicher Planungsmodelle, in: ZfhF N.F., 14. Jg., 1962, S. 178.

2) Zu diesem Zweck können Sensitivitätsanalysen durchgeführt werden. Vgl. dazu: Dinkelbach, Werner: Sensitivitätsanalysen

Organisation, Überwachung und das Informationswesen[1]).

Vor der Anwendung von wissenschaftlichen Forschungsergebnissen als Prüfungsnormen ist die Frage zu prüfen, ob die Forschungsergebnisse die Bedingung der Objektivität erfüllen.

Die Wissenschaft enthält außer den positiven Erkenntnissen Theorien und Hypothesen, das heißt neben gesichertem und allgemein anerkanntem Wissen auch Annahmen, die noch nicht durch die Erfahrung bestätigt, sondern häufig umstritten sind. Den nicht gesicherten Erkenntnissen fehlt aber die Objektivität, sie scheiden daher als Normen für Wirtschaftlichkeitsprüfungen im Rahmen von Geschäftsführungsprüfungen aus. Für Wirtschaftlichkeitsprüfungen, die als Grundlage von Gutachten oder Unternehmungsberatungen dienen sollen, können jedoch auch umstrittene Theorien von Bedeutung sein, dann nämlich, wenn "(1) keine geeigneten anderen Urteilsgrundlagen zur Verfügung stehen oder wenn (2) die betreffenden Theorien - trotz ihrer Umstrittenheit - hinsichtlich des in Frage stehenden Sachverhalts so bedeutsam sind, daß der Gutachter schon aus informatorischen Gründen für den Auftraggeber nicht an ihnen vorbeigehen kann"[2]). Bei Gutachten für Gerichte oder bei Schieds- und ähnlichen Gutachten hat der Gutachter auch die gegensätzlichen Auffassungen darzustellen und zu diskutieren[3]).

Aber selbst gesicherte Erkenntnisse der Wissenschaft sind zunächst nicht als verbindliche Normen anzusehen, wenn die Wirtschaftlichkeitsprüfung einzig den Zweck hat, die Ordnungsmäßig-

---

und parametrische Programmierung, Berlin/Heidelberg/New York 1969.

1) Vgl. hierzu Trescher, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 7 ff.
Siehe auch C.II.2 "Die Beurteilung von einzelnen Unternehmungsfunktionen".

2) Grünefeld, Klaus-Peter: Das betriebswirtschaftliche Gutachten, a.a.O., S. 92.

3) Siehe S. 41 f.

keit der Geschäftsführung zu prüfen und deshalb keine maximale Wirtschaftlichkeit verlangt wird. Der Prüfer wird die Anwendung der in der Theorie entwickelten Prinzipien, Methoden und Verfahren "nicht erzwingen können bzw. ihre Ignorierung nur rügen dürfen, wenn dadurch die Grundsätze fachgerechten Handelns verletzt werden und nachweislich der Unternehmung Schaden entstanden ist"[1]).

g) Erfahrungen als Normen

Die Erfahrung als "der Weg (...) wie das Ergebnis des auf Wahrnehmung, Beobachtung und Experiment beruhenden Forschens und Erkennens"[2]) hilft dem Prüfer bewußt und unbewußt bei der Feststellung der Istsachverhalte und der Normenfindung. Darüber hinaus kann die Erfahrung selbst als Norm dienen, sei es, daß keine anderen Normen zur Verfügung stehen, sei es, um andere Normen zu erhärten.

Die Erfahrungen können aus der allgemeinen Lebenserfahrung wie aus der beruflichen Tätigkeit des Prüfers resultieren; sie können vom Prüfer selbst gesammelt oder ihm von Dritten überliefert worden sein. Je nachdem, wie sehr die Erfahrungen "persönlichen" Charakter tragen oder "allgemeine" Erfahrungen darstellen, kommt ihnen ein unterschiedlicher Grad an Beweiskraft zu. Bei persönlichen Erfahrungen wird es weitgehend von der Persönlichkeit des Prüfers, vom Vertrauen in seine Fachkenntnis und seine Urteilskraft abhängen, inwieweit seine Erfahrungen als Normen anerkannt werden. Der Prüfer muß sich bewußt sein, daß persönliche Erfahrungen von subjektiven Einflüssen wie Risikobereitschaft, Verantwortungsbewußtsein und anderen auf Charakter, Temperament und Erziehung beruhenden Eigenschaften mitbestimmt werden und insoweit nur beschränkt

---

1) Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 94.

2) Hoffmeister, Johannes (Hrsg.): Wörterbuch der philosophischen Begriffe, Stichwort: Erfahrung, 2. Aufl., Hamburg 1955, S. 209.

als objektive Normen anzusehen sind.[1])[2])

Auch die Verwendung allgemein anerkannter Grundsätze als Normen ist oft problematisch, da viele Grundsätze zu allgemein formuliert sind, um als operationale Normen dienen zu können, und die Grundsätze gelegentlich einander widersprechen.

Mehr als allgemein formulierte Grundsätze eignen sich für Wirtschaftlichkeitsprüfungen "Schwachstellen-Kataloge"[3]), die typische Störungskomplexe der Praxis aufführen. Die Schwachstellen-Kataloge stellen Faustregeln der Praxis dar, mit denen auf mögliche Unwirtschaftlichkeiten aufmerksam gemacht werden soll, ohne daß dabei das Optimum der Betriebsgestaltung bekannt sein muß[4]). Schwachstellen-Kataloge lassen sich für alle Unternehmungsfunktionen aufstellen, ihre besondere Bedeutung gewinnen sie aber für die Prüfung solcher Bereiche, für die ein Optimum allenfalls theoretisch, nicht aber praktisch ermittelt werden kann.

Die Verwendbarkeit von persönlichen wie allgemeinen Erfahrungen wird weiterhin dadurch eingeschränkt, daß die Erfahrungen als "Betriebsvergleich im übertragenen Sinne"[5]) angesehen werden

---

1) Vgl. Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 99.

2) Auf die Gefahr, daß Erfahrungen und Vor-Wissen das produktive Denken einschränken oder zur Voreingenommenheit des Gutachters führen können, weist Grünefeld unter Bezugnahme auf psychologische Literatur hin. Grünefeld,Klaus-Peter: Das betriebswirtschaftliche Gutachten, a.a.O., S. 67 ff.

3) Die gleiche Funktion wie Schwachstellen-Kataloge erfüllen Prüfungslisten, die auf mögliche Schwachstellen in Frageform hinweisen. Die Prüfungsfragen dürfen aber keine in Frageform gekleideten allgemeinen Grundsätze darstellen, sondern müssen wie die Schwachstellen-Kataloge auf Erfahrungen der Praxis beruhen.

4) Vgl. Blohm, Hans: Schwachstellenanalyse als Grundlage der Rationalisierung, in: Wirtschaftlichkeit - Wettbewerb - Werterhaltung, Vorträge des 19. Betriebswirtschafter-Tages, Hrsg Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1966, S. 32f.; ferner Rühl, Günter: Die Betriebsführung im Spiegel der Schwachstellenforschung, in: ZfwF, 63. Jg., 1968,S.585-5

5) Wysocki, Klaus v.: Das Wesen der Beurteilungsmaßstäbe bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen, in: ZfB, 33. Jg.,1963, S. 217.

können. Das bedeutet, daß der Prüfer vor der Verwendung von Erfahrungen und allgemeinen Grundsätzen als Normen klären muß, ob im zu prüfenden und zu beurteilenden Fall die Voraussetzungen gegeben sind, unter denen die Erfahrungen Gültigkeit haben. Regelmäßig werden allgemeine Grundsätze mit einem weiten Geltungsbereich nur sehr grobe Maßstäbe darstellen; je schärfer der Maßstab sein soll, desto enger wird das Gebiet sein, für das der Maßstab Gültigkeit besitzt, so daß hier wieder die Bedeutung der Betriebstypologie für Wirtschaftlichkeitsprüfungen deutlich wird: "Wahrscheinlich muß auch die Schwachstellenforschung, wenn sie die erste Phase, die Zusammenstellung von Katalogen mit sehr allgemein gehaltenen Aussagen, also von Schwachstellen mit großem Geltungsbereich, bewältigt hat, den Weg über eine Betriebstypologie gehen."[1]) In einer sich rasch entwickelnden Wirtschaft ist zu beachten, daß Erfahrungen veralten und laufend durch neue Erfahrungen korrigiert und abgelöst werden.

Trotz dieser Schwächen erscheint die Anwendung von Erfahrungssätzen als unentbehrlich für den Prüfungsprozeß, da sie verschiedentlich die einzigen vorhandenen oder mit vertretbarem Aufwand zu ermittelnden Maßstäbe liefert. Selbst wenn die Erfahrungssätze infolge nicht ausreichender Objektivität oder Genauigkeit zur Beurteilung der Geschäftsführung nicht herangezogen werden können, so kann sie der Prüfer doch als "Hinweisgrößen" verwenden, um die Geschäftsleitung vor Fehlentwicklungen zu warnen und in ihr den Wunsch nach Aufklärung der Abweichung zu wecken[2]).

3. Die Problematik der Rangfolge der Normen

Der Überblick über die Möglichkeiten der Normenfindung ergab eine Vielzahl an möglichen Normen. Soweit in einem konkreten

---

1) Blohm, Hans: Schwachstellenanalyse als Grundlage der Rationalisierung, a.a.O., S. 36.

2) Vgl. Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a. a.O., S. 98 f.

Fall mehrere Normen anwendbar sind, hat der Prüfer sich für eine Norm zu entscheiden und dabei zu bedenken, daß je nach dem angelegten Maßstab das Urteil über das Prüfungsobjekt unterschiedlich ausfallen wird[1]). Der Prüfer wird daher die Normen in ein Rangverhältnis setzen; dabei ist den metabetrieblichen Normen (Gesetze, Grundsätze der Ethik) der Vorrang vor allen anderen Normen einzuräumen, da sie für die Unternehmung verbindlich sind[2]): Ein Verstoß gegen Gesetzesvorschriften wird auch dann zu beanstanden sein, wenn die Wirtschaftlichkeit dadurch gesteigert würde. Als nächste Rangstufe ist die Zielsetzung der Unternehmung anzusehen; wenn beispielsweise die Planung nicht zieladäquat ist, kann sie nicht als Norm für die Wirtschaftlichkeitsprüfung verwendet werden.

Das wirkliche Problem der Rangfolge ergibt sich aber erst für die übrigen Normen, denn sie sind es, an denen die Wirtschaftlichkeit gemessen werden kann. Die unterschiedlichen Meßergebnisse resultieren aus der Unvollkommenheit der Maßstäbe: Wäre die optimale Planung einer Aufgabe oder eines Bereiches durch Modellrechnungen möglich, hätte die Unternehmung entsprechend geplant und bereits im Vorjahr ihr Planziel erreicht, so würden doch Planung, Modellrechnung und einbetrieblicher Zeitvergleich zum gleichen Ergebnis führen. Tatsächlich arbeiten Planung wie Modellrechnung mit Vereinfachungen; ob im Vorjahr die größtmögliche Wirtschaftlichkeit erreicht wurde, müßte erst geprüft werden, außerdem haben sich seit dem Vorjahr Veränderungen sowohl in der Umwelt als auch innerhalb des Betriebes ergeben.

Die Wahl der Prüfungsmaßstäbe ist also eine Wahl zwischen in verschiedenen Graden unvollkommenen Maßstäben. Die Aufgabe des Prüfers besteht darin, den Maßstab mit der geringsten Unvollkommenheit auszuwählen und dabei den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Prüfungsdurchführung zu beachten.

---

1) Vgl. Wysocki, Klaus v.: Das Wesen der Beurteilungsmaßstäbe bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen, a.a.O., S. 221.

2) Vgl. ebenda.

Wie die Rangfolge zu bestimmen ist, darüber lassen sich allgemeine Aussagen kaum treffen, da die Unvollkommenheiten der Normen vom konkreten Fall abhängen. Wegen der besonderen Bedeutung, die der Planung im Rahmen von Wirtschaftlichkeitsprüfungen zukommt[1]), soll im Teil C der Planung der Vorzug vor anderen Normen gegeben und bei den einzelnen Unternehmungsfunktionen zunächst gefragt werden, inwieweit eine Planung mit dem Ziel größtmöglicher Wirtschaftlichkeit möglich ist; dabei wird zugleich die Modellrechnung als Prüfungsnorm angesprochen. Dort, wo eine optimale Planung grundsätzlich nicht möglich erscheint, wird auf ein- und zwischenbetriebliche Vergleiche und Erkenntnisse der Wissenschaft sowie Erfahrungen des Prüfers als Normen einzugehen sein.

1) Siehe S. 158 f.

C. DIE MESSUNG DER WIRTSCHAFTLICHKEIT UND IHRE BEURTEILUNG

I. Die Quantifizierbarkeit der Wirtschaftlichkeit und die Problematik des indirekten Messens

Bei der Umtersuchung des Wirtschaftlichkeitsbegriffes wurde die Wirtschaftlichkeit allgemein als die Relation zwischen Ausbringung und Einsatz bezeichnet und gesagt, man könne diese Ausdrücke mit verschiedenem Inhalt füllen, um so zu verschiedenen Arten der Wirtschaftlichkeit wie Produktivität, Kostenwirtschaftlichkeit und Ökonomität zu kommen.

Die Ökonomität, der sich nach diesen Feststellungen bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen die Kostenwirtschaftlichkeit und die Produktivität unterzuordnen haben, erfordert eine wertmäßige Messung von Ausbringung und Einsatz, also den Vergleich von Ertrag und Aufwendungen. Die Bewertung einzelner Leistungen in der Unternehmung ist aber meist mit Schwierigkeiten verbunden. Selbst wenn das Rechnungswesen eine hinreichend genaue Erfassung des Einsatzes, also der Aufwendungen, erlaubt, so bleibt doch die Zurechnung des Umternehmungsertrages und damit die Bewertung der Ausbringung höchst problematisch, zumal wenn es sich um innerbetriebliche Leistungen solcher Abteilungen wie z.B. der Buchhaltung oder der Personalabteilung handelt.

Daraus wird deutlich, daß es oftmals schwierig, wenn nicht gar unmöglich sein kann, die Wirtschaftlichkeit direkt zu messen. Dies läßt die Frage nach der Möglichkeit, die Wirtschaftlichkeit mit Hilfe von Ersatzmaßstäben zu messen, entstehen.

Tatsächlich werden in der wirtschaftlichen Praxis eine Anzahl indirekter Messungen vorgenommen, so z.B. wenn die wirtschaftliche Leistung eines Arbeiters, die direkt nicht meßbar ist, ersatzweise durch die Arbeitszeit in Stunden oder durch die Menge der vollbrachten Ergebnisse (Akkord) gemessen wird; ferner wenn die Abschreibung bei Anlagen anhand der Anzahl der

bearbeitbaren Werkstücke, durch die Gesamtzahl an Laufstunden oder an der Kalenderzeit gemessen werden soll[1]).

Die Anwendung indirekter Messungsverfahren erfolgt in den angegebenen Beispielen zwangsweise, weil keine Möglichkeit zur direkten Messung besteht. Darüber hinaus werden wahlweise indirekte Messungen angewandt, wenn diese wirtschaftlicher als die ebenfalls möglichen direkten Messungen sind. So kann man beispielsweise den mengenmäßigen Güterverbrauch statt nach Menge und Gewicht in Geldeinheiten messen (gleicher Wertansatz je Mengeneinheit vorausgesetzt); Güterbestände können gewogen statt gezählt werden; von der belegten Lagerfläche kann man auf die Stückzahl schließen usw. Voraussetzung für die Anwendung indirekter Meßverfahren ist, daß zwischen der zu messenden Größe A und der Ersatzgröße B eine Relation besteht, die bei einer gegebenen Größe B' eine eindeutige Bestimmung von A' ermöglicht. Oft wird es sich um eine proportionale Beziehung handeln, doch sind auch nicht proportionale Beziehungen möglich wie z.B. bei Abschreibungsverfahren mit steigenden oder fallenden Abschreibungsraten je Einheit der Ersatzmaßskala[2]).

Die Problematik der Anwendung zwangsweise indirekter Meßverfahren liegt darin, daß bestimmte Annahmen über das Verhältnis zwischen der zu messenden Menge und dem zur Messung verwendeten Ersatzmaßstab gemacht werden müssen. Diese Annahmen können beim zwangsweise indirekten Messen ex definitione nicht durch direkte Messungen überprüft, sondern nur durch Überlegungen gestützt werden, die außerhalb des eigentlichen Meßvorganges liegen und somit rein fiktiven Charakter haben[3]).

---

1) Vgl. Kosiol, Erich: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, in: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Rudolf Seyffert, Hrsg.: Erich Kosiol und Friedrich Schlieper, Köln und Opladen 1958, S. 29.

2) Vgl. Szyperski, Norbert: Zur Problematik der quantitativen Terminologie in der Betriebswirtschaftslehre, Diss. FU Berlin 1962, S. 68 f. und S. 77 f.

3) Vgl. ebenda, S. 82.

"Es ist also Vorsicht geboten, wenn der Prüfer auf Grund zwangsweise indirekter Messungen der Ist- und/oder der Soll-Objekte Urteile abzugeben hat; denn letztlich beurteilt er, wenn er sich bei der Prüfung zwangsweise indirekter Meßverfahren bedient, nicht das Prüfungsobjekt, sondern dessen Ersatzmenge."[1])

Im Falle der Wirtschaftlichkeitsmessung liegen indirekte Meßverfahren vor, wenn nicht die Ökonomität, sondern statt dessen die Kostenwirtschaftlichkeit oder die Produktivität gemessen wird.

Die Ermittlung der Kostenwirtschaftlichkeit empfiehlt sich dann, wenn zwar der Einsatz, nicht aber die Ausbringung bewertet werden kann. Je geringer dabei die quantitativen und qualitativen Unterschiede der Ausbringung des Ist-Objekts und des Soll-Objekts sind, desto eher wird die Messung der Kostenwirtschaftlichkeit ein zutreffendes Bild von der Ökonomität der Alternativen geben. Wenn die Ausbringung nur quantitative Unterschiede aufweist, so können die Alternativen dadurch vergleichbar gemacht werden, daß die Kosten pro Leistungseinheit verglichen werden; auf die Schwierigkeiten der Berücksichtigung qualitativer Unterschiede wird gleich zurückzukommen sein.

In den Fällen, in denen auch die Bewertung des Einsatzes schwierig ist, kann eine Ermittlung der Produktivität, also die mengenmäßige Erfassung von Einsatz und Ausbringung, weiterhelfen. Auch hier besteht das Problem, die quantitativen und qualitativen Unterschiede zu berücksichtigen.

In einigen Fällen ist nicht einmal die Feststellung der mengenmäßigen Wirtschaftlichkeit möglich, so z.B. bei der Beurteilung der Organisationsstruktur oder der Planung. Wie wollte man feststellen, welchen Anteil die Planung am erwirtschafteten Ergebnis

---

1) Wysocki, Klaus v.: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 230.

hat oder wie sich die Tatsache, daß die Unternehmung nach dem Kollegial- statt nach dem Direktorialprinzip[1]) geführt wird, auf die Ertragswirtschaftlichkeit oder die Produktivität auswirkt? Und dennoch ist anzunehmen, daß auch Planung und Organisation sich "irgendwie" auf Ertrag und Aufwand auswirken.

Eine hilfsweise Lösung des Problems, die verschiedenen Dimensionen bei der Messung der Produktivität, die unterschiedlichen Qualitäten bei der Messung der Kostenwirtschaftlichkeit und die nicht quantitativ zu erfassenden Vor- und Nachteile der Organisationsform, der Planung und ähnlicher Sachverhalte auf einen skalaren Ausdruck zu reduzieren, könnte in der Anwendung von Gewichtungs- oder Punktbewertungsverfahren liegen, wie es z.B. bei der analytischen Arbeitsbewertung geschieht. Ein solches Verfahren hat den Vorteil, daß sich der Bewertende Klarheit über die einzelnen Elemente des zu bewertenden Sachverhalts verschaffen muß und so eine genauere Bewertung vornehmen kann, als dies pauschal möglich wäre; dennoch wird die Punktbewertung damit noch nicht zu einem objektiven Meßverfahren, sondern bleibt dem subjektiven Einfluß des Messenden unterworfen[2]).

Die Subjektivität des Punktbewertungsverfahrens will Brede dadurch beseitigen, daß er nicht eine einzelne Person, sondern eine Gruppe die Bewertung vornehmen läßt. Er geht dabei von dem Axiom aus, daß der positive oder negative Beitrag einer Entscheidung zum Organisationsziel genau seiner Einschätzung

---

1) Zu den Begriffen vgl. Kosiol, Erich: Organisation der Unternehmung, Wiesbaden 1962, S. 117 f.

2) Vgl. Schulze, Hans-Herbert: Wirtschaftlichkeitsmessung, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1935.
Ebenso Schnettler, Albert: Betriebsanalyse, a.a.O., S. 350: "Mit Hilfe eines Punktsystems die Einzelergebnisse auf einen gemeinsamen Nenner bringen zu wollen, um das Gesamturteil in einer Ziffer zum Ausdruck bringen zu können, wird kaum zu brauchbaren Ergebnissen führen bzw. eine Eindeutigkeit der Rechnung vortäuschen, die nicht vorhanden ist und letztlich ein fundiertes, fachmännisches Urteil nicht erleichtern."

durch ein x-köpfiges Sachverständigengremium entspricht[1]). Der Ansicht Bredes, daß dieses Verfahren sich besonders gut für die Prüfung durch Rechnungshöfe, Wirtschaftsprüfer und Revisionsabteilungen eignet[2]), kann kaum gefolgt werden, da dieses Verfahren viel zu aufwendig ist, um bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen durchgeführt zu werden[3]). Auch wenn das Erfordernis der Bereitschaft der Gutachter, zusammenzuarbeiten und willkürfrei zu urteilen[4]), bei externen Wirtschaftlichkeitsprüfern unterstellt werden kann, so dürften sich doch, wie auch Brede einräumt[5]), erhebliche Widerstände der Geprüften gegen eine derartige Prüfung bilden, die man als ein Abstimmen Außenstehender über die Zweckmäßigkeit von Geschäftsführungsmaßnahmen bezeichnen kann.

II. Die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit von Teilbereichen der Unternehmung

1. Die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit anhand der Gewinn- und Verlustrechnung

Als Ausgangspunkt für Wirtschaftlichkeitsprüfungen bietet sich zunächst die Gewinn- und Verlustrechnung des handels-

---

1) Brede, Helmut: Die wirtschaftliche Beurteilung von Verwaltungsentscheidungen in der Unternehmung, Köln und Opladen 1968, S. 96 ff.; zur Größe des Gutachtergremiums vgl. ebenda, S. 115 ff.

2) Ebenda, S. 126 und 136.

3) Zu dem mit diesem Verfahren verbundenen Aufwand vgl. ebenda, S. 124 f. Brede selbst ist der Ansicht, daß die Beurteilung durch Sachverständigen-Gremien auf solche Entscheidungen wie die Anschaffung einer elektronischen Rechenanlage, die Einrichtung einer Plankostenrechnung neben der herkömmlichen Betriebsbuchhaltung, die Mikroverfilmung des Archivs u.ä. beschränkt bleiben wird.

4) Vgl. ebenda, S. 127 f.

5) Vgl. ebenda, S. 128 f.

rechtlichen Jahresabschlusses[1]) an, zumal wenn die Wirtschaftlichkeitsprüfung vom Jahresabschlußprüfer vorgenommen werden soll.

Der aktienrechtliche Abschluß soll "im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben" (§ 149 Abs. 1 AktG). Tatsächlich weist die aktienrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung aber einige Schwächen auf, die sie für Wirtschaftlichkeitsanalysen kaum als brauchbar erscheinen lassen[2]):

- Die Aufwendungen und Erträge werden nicht nach Funktionsbereichen (wie z.B. Produktion, Absatz, Verwaltung), sondern nach Ursprungsarten aufgegliedert, so daß also nicht zu erkennen ist, wieviel z.B. von den Löhnen und Gehältern für Verwaltungsarbeiten aufgewendet worden ist oder wie hoch die Verwaltungsaufwendungen insgesamt sind.
- In der Gliederung der aktienrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung werden die periodenfremden und außerordentlichen Aufwendungen und Erträge nur zum Teil gesondert ausgewiesen; so sind zwar die Auflösungen nicht benötigter Rückstellungen gesondert auszuweisen, es ist aber nicht zu erkennen, inwieweit in den Vorjahren zu niedrige Rückstellungen gebildet worden waren; in den "Sonstigen Erträgen" enthaltene "außerordentliche Erträge" sind zwar gesondert zu nennen, doch werden Angaben über außerordentliche und periodenfremde Aufwendungen nicht verlangt.
- Die Bewertungsmaßnahmen in der Bilanz wirken sich auch auf die Gewinn- und Verlustrechnung aus, d.h. daß beispielsweise die Abschreibungen in ihrer Höhe davon abhängen, inwieweit aus steuerpolitischen und ergebnispolitischen Gründen Son-

---

1) Die handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung wird hier mit der aktienrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung gleichgesetzt, da Gewinn- und Verlustrechnungen außer für Genossenschaften (§ 33f GenG) nur für Aktiengesellschaften (§§ 148, 157 AktG) vorgeschrieben sind und das Publizitätsgesetz ebenfalls die aktienrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung vorschreibt (§ 5 Abs. 2 PublG).

2) Vgl. hierzu auch Leffson, Ulrich: Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, in: ZfbF N.F., 18. Jg., 1966, S. 386 f.

derabschreibungen vorgenommen werden konnten bzw. inwieweit in früheren Jahren vorgenommene Sonderabschreibungen die Abschreibungen des zu beurteilenden Geschäftsjahres vermindert haben; die Position "Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen", die in die Summen "Gesamtleistung" und "Rohertrag" eingeht, kann im Grenzfall nur aus Bewertungsänderungen bestehen.

- Durch die Bewertungsmaßnahmen werden die Aufwendungen nicht nur in ihrer absoluten Höhe beeinflußt, auch die Aufwandsstruktur wird verzerrt. Will man beispielsweise den Materialverbrauch an der Gesamtleistung messen, so ergibt sich bei starken Bestandsänderungen und einer gleichbleibend vorsichtigen Bewertung folgendes Bild: Im Jahr einer starken Bestandserhöhung steht hohen Materialaufwendungen eine relativ niedrige Gesamtleistung gegenüber (infolge vorsichtiger Bewertung erfolgte die Bestandsbewertung erheblich unter den kalkulatorischen Herstellkosten); wenn im Folgejahr die Bestände zu Umsatz werden, ist der Materialverbrauch im Vergleich zur Gesamtleistung zu niedrig, denn die hohen Umsätze (und damit die hohe Gesamtleistung) sind auf den Verkauf der niedrig bewerteten Bestände zurückzuführen. Die gleiche Verzerrung gilt, wenn man andere Aufwendungen, wie z.B. den Personalaufwand, in Beziehung zum Umsatz oder zur Leistung setzt.

Daran zeigen sich die Schwierigkeiten, anhand der aktienrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung Wirtschaftlichkeitsanalysen durchzuführen. Auch wenn der Wirtschaftlichkeitsprüfer, dem die internen Daten zur Verfügung stehen, die Verzerrungen in der Gewinn- und Verlustrechnung durch außerordentliche und periodenfremde Posten sowie durch bilanzpolitische Maßnahmen weitgehend eliminieren kann, so bleibt doch das Problem der Gewinnung von Normen. Da der Prüfer die erforderlichen Korrekturen der Gewinn- und Verlustrechnung nur für die zu prüfende Unternehmung, nicht aber für mögliche Vergleichsunternehmungen durchführen könnte[1]), kämen nur einbetriebliche Zeitvergleiche zur Beurtei-

1) Die laut Aktiengesetz vorgeschriebene Erläuterung von Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden im Geschäftsbericht hilft dem Prüfer nur wenig beim Versuch, die Werte

lung in Frage; aber selbst hierbei wäre der Wirtschaftlichkeitsprüfer wegen der in der Gewinn- und Verlustrechnung fehlenden Aufteilung der Aufwendungen und Erträge nach betrieblichen und betriebsfremden Ergebniszahlen gezwungen, zur Prüfung die betriebliche Kostenrechnung , Statistik, Planungsrechnung usw. heranzuziehen. Weil aber in der Praxis eine Vielzahl von Kostenrechnungssystemen (Vollkosten- und Teilkostenrechnung; Kostenrechnung auf der Basis von Ist-, Standard- oder Plankosten) besteht, andererseits aber die Kostenrechnung nicht für alle Teile der Unternehmung ausreichende Prüfungsunterlagen bereitstellt, soll in dieser Arbeit nicht von der Kostenrechnung, sondern von den Unternehmungsfunktionen ausgegangen werden[1])[2]).

2. Die Beurteilung von einzelnen Unternehmungsfunktionen

a) Begriff und Arten der Unternehmungsfunktionen

Die Gesamtaufgabe der Unternehmung, z.B. Herstellung und Vertrieb bestimmter Erzeugnisse zum Zwecke der Gewinnerzielung, erfordert zu ihrer Lösung die Erfüllung einer Reihe von Teilaufgaben, die sich - zunächst unabhängig von der konkreten Unternehmung - rein gedanklich aus

---

der zu vergleichenden Unternehmungen vergleichbar zu machen. Vgl. dazu Adler/Düring/Schmaltz: Bd.I.,Rechnungslegung, a.a.O., Tz 45 ff. und Tz 79 f. zu § 160 AktG.

1) Pougin und v. Wysocki bezeichnen die Einteilung nach Funktionsbereichen unternehmerischer Tätigkeit als "klassisches" Ordnungssystem für die Objekte der Unternehmungsberatung. Eine weitere Gliederungsmöglichkeit stellen nach Ansicht der Autoren die Produktionsfaktoren nach Gutenberg dar: die Elementarfaktoren Arbeit, Werkstoffe und Betriebsmittel sowie die dispositiven Faktoren Leitung, Planung und Organisation. Vgl. Pougin, Erwin/ Wysocki, Klaus v.: Zum System der Unternehmensberatung , in: WPg, Jg. 23, 1970, S. 152.

2) Droege, der bei seiner Darstellung der Wirtschaftlichkeits- und Rentabilitätsprüfung die Kostenrechnung zur Grundlage nimmt, geht von einer "geschlossenen Kostenträger- und Ergebnisrechnung" aus und beschränkt die Untersuchung auf eine buchtechnische Prüfung. Droege, Jörn: Wirtschaftlichkeits- und Rentabilitätsprüfung, a.a.O., S. 12.

der Gesamtaufgabe ableiten lassen; sie seien als betriebliche oder Unternehmungsfunktionen bezeichnet. Damit kann die betriebliche Funktion beschrieben werden als "eine vom Aufgabenträger abstrahierte, nicht personenbezogene, gleichartige betriebliche Tätigkeit mit Gliedcharakter"[1]). Der Hinweis auf den Gliedcharakter soll deutlich machen, daß die einzelne Funktion nur Teil der Gesamtaufgabe der Unternehmung ist und daß ihre Beurteilung entsprechend nur im Zusammenhang mit anderen Funktionen gesehen werden kann[2]).

Indem die Funktionen unabhängig davon betrachtet werden, wie ihre Ausübung in der konkreten Unternehmung durch organisatorische Maßnahmen einzelnen Personen, Stellen und Abteilungen übertragen wird, soll versucht werden, Normen zu finden, die für die Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Ausübung dieser Funktionen allgemein in erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen, unabhängig von ihrer konkreten organisatorischen Gestaltung, gelten. Da aber die erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen sich in ihren Funktionen je nach der Art der erstellten Leistung teilweise erheblich unterscheiden (man vergleiche Industrieunternehmen, Banken, Hotels und Verkehrsunternehmen), sollen bei der Analyse der Unternehmungsfunktionen Industrieunternehmungen im Vordergrund der Betrachtung stehen.

In der Literatur findet sich eine Fülle von Funktionsgliederungen, die teils die Funktionen der Unternehmung in

---

1) Huisinga, Heinz: Die funktionale Betrachtungsweise in der Betriebswirtschaftslehre, in: BFuP, 13. Jg., 1961, S. 389 (Hervorhebungen weggelassen).

2) Den Gliedcharakter der Funktionen betonen außer Huisinga u. a. auch Hasenack, Wilhelm: Funktionenlehre, betriebswirtschaftliche, in: HdB, 3. Aufl., Bd. II, Stuttgart 1958, Sp. 2100 f.; Vodrazka, Karl: Zum Funktionsbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, in: Beiträge zur Begriffsbildung und Methode der Betriebswirtschaftslehre, Festschrift für Willy Bouffier zum 60. Geburtstag, Hrsg.: Rudolf Bratschisch und Karl Vodrazka, Wien 1965, S. 232.

der Volkswirtschaft, teils Funktionen innerhalb der Unternehmung darstellen. Die Gliederungen der Funktionen innerhalb der Unternehmungen unterscheiden sich voneinander

- durch die Bereiche, auf die sie sich erstrecken: einige gelten nur für bestimmte Wirtschaftszweige wie z.B. Versicherungen, andere sollen für alle Arten von Betriebswirtschaften gelten;
- in der Tiefe der Untergliederungen: einige enthalten nur drei bis vier gleichgeordnete Funktionen, andere einen ganzen Katalog von Funktionen;
- im Abstraktionsgrad: einige Autoren bringen nur Funktionskataloge ohne Aussagen über mögliche Einteilungskriterien, andere nennen nur systematisch die Einteilungskriterien, ohne die Funktionen zu benennen[1]).

Gemeinsam ist diesen Systematiken, daß sie nach dem jeweiligen Zweck der Untersuchung ausgerichtet sind[2]). Für die vorliegende Arbeit ist es erforderlich, von einer Funktionengliederung auszugehen, die sich einerseits für die zu behandelnde Problematik der Gewinnung von Normen für Wirtschaftlichkeitsprüfungen eignet, andererseits alle wesentlichen und für erwerbswirtschaftliche Unternehmungen charakteristischen Funktionen erfaßt.

Der Versuch, operationale Maßstäbe zur Beurteilung der Funktionsausübung zu gewinnen, macht es notwendig, die Funktionen in Teilfunktionen aufzugliedern. Soweit sich dabei Teilfunktionen mit gleicher Problematik herausbilden, sollen diese zusammengefaßt werden, um Wiederholungen oder unnötige Verweisungen zu vermeiden. So wird hier die Lagerfunktion, die man durchaus der Beschaffungs-, der Fertigungs- und der Absatzfunktion zuordnen kann[3]), als selbständige Funktion nur an einer

---

1) Vgl. Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Ausgliederung von Leistungsfunktionen in betriebswirtschaftlicher Sicht, a.a.O., S. 20 ff. und die dort angegebene Literatur.

2) Vgl. ebenda, S. 22.

3) So z.B. ebenda, S. 27.

Stelle dargestellt. Ebenso werden die Teilfunktionen Beschaffungsmarktforschung und Absatzmarktforschung wegen der ähnlich gelagerten Problematik innerhalb des Abschnittes über das Informationswesen behandelt. Planung und Kontrolle (nach dem hier geübten Sprachgebrauch: Überwachung), die in allen Funktionen enthalten sind und deshalb von einigen Autoren nicht als selbständige Funktionen, sondern als Phasen der Funktionsausübung angesehen werden[1]), sind hier ebenfalls zusammengefaßt und der Funktion der Unternehmensleitung zugeordnet.

Abschließend sei darauf hingewiesen, daß keineswegs eine vollständige Analyse sämtlicher Teilaufgaben der Unternehmung angestrebt wird; dies wäre auch gar nicht möglich, ohne den Umfang dieser Arbeit beträchtlich auszuweiten; im folgenden sollen nur einige als wichtig erachtete Teilaufgaben innerhalb der Unternehmungsfunktionen analysiert werden.

b) Die Beschaffungsfunktion

So wie in der Literatur die einzelnen Funktionsbereiche einer Unternehmung verschieden abgegrenzt werden, hat der Beschaffungsbegriff eine uneinheitlich weite Auslegung erhalten. Im weitesten Sinne umfaßt die Beschaffung allgemein die Bereitstellung der Produktionsfaktoren (Anlagen, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Rechte, Arbeitsleistungen, Geldmittel und Informationen). Wegen der unterschiedlichen Problematik ist es jedoch zweckmäßig den Beschaffungsbegriff einzuengen: Die Beschaffung von Arbeitsleistungen wird daher dem Personalwesen, die der Geldmittel dem Finanzwesen und die der Informationen dem Informationswesen zugeordnet. Damit umfaßt die Beschaffung im engeren Sinne nur diejenigen Tätigkeiten, die auf die Versorgung der Unternehmung mit Gebrauchs- und Verbrauchsgütern gerichtet sind. Die Versorgung der Unternehmung mit Gebrauchsgütern erfordert in der Regel aperiodische oder einmalige Entscheidungen, die

1) So z.B. Kosiol, Erich: Organisation der Unternehmung, a.a.O., S. 56.

eng mit Finanzierungsüberlegungen verbunden sind; diese Investitionsentscheidungen werden deshalb nicht hier, sondern im Abschnitt "Investitions- und Finanzierungsfunktion" behandelt. Damit kommt der hier gewählte Beschaffungsbegriff dem Begriff des "Einkaufs" sehr nahe.

Ziel der Beschaffung ist es, die für die Leistungserstellung benötigten Güter in ausreichender Menge und Qualität zur rechten Zeit bereitzustellen. Das Wirtschaftlichkeitsprinzip verlangt, dieses vorgegebene Ziel mit möglichst geringem Aufwand zu erreichen. Das Ziel der Aufwandsminimierung kann durch andere Ziele eingeschränkt werden, so z.B. wenn aus Sicherheitsgründen auf die volle Ausnutzung von Mengenrabatten und Boni durch Einkaufskonzentration auf einen Anbieter verzichtet wird und statt dessen bei mehreren Anbietern eingekauft wird oder wenn aus Sicherheits-, absatzpolitischen oder sonstigen Gründen gute Lieferantenbeziehungen gepflegt werden und Einkäufe auch bei Lieferanten vorgenommen werden, die höhere Preise als ihre Konkurrenten fordern.

Der Ablauf der Einkaufstätigkeit läßt sich in folgende Phasen gliedern:

- Bedarfsfeststellung;
- Angebotseinholung, -prüfung und -vergleich;
- Auswahl des Lieferanten, Aushandeln und Kaufabschluß;
- Kaufabwicklung (Terminüberwachung, Lieferabruf, Warenannahme, Warenprüfung, Rechnungsprüfung, Bezahlung);
- Statistische und Registraturarbeiten[1]).

Im folgenden sollen die ersten drei Phasen näher untersucht werden; hinsichtlich der Kaufabwicklung, die großenteils Überwachungsaufgaben enthält, wird auf den Abschnitt "Internes Überwachungssystem" verwiesen; bezüglich der statistischen und Registraturarbeiten wird auf den Abschnitt "Informationswesen" verwiesen.

---

1) Vgl. Arbeitskreis Weber-Hax der Schmalenbach-Gesellschaft: Der Einkauf im Industriebetrieb als unternehmerische und organisatorische Aufgabe, Köln und Opladen 1960, S. 96 f.

b1) Prüfung der Bedarfsfeststellung

Die Bedarfsfeststellung kann durch die Lagerabteilung, die Arbeitsvorbereitung, die Betriebsleitung, die Verkaufsabteilung, die Verwaltung oder andere Abteilungen erfolgen[1]). Bei Spekulationskäufen wird die Anregung zu Käufen oft von der Einkaufsabteilung selber ausgehen. Die Feststellung des Bedarfs bezieht sich auf folgende Daten:

- Art und Qualität;
- Menge und Termine;
- gegebenenfalls Preisobergrenzen und Wünsche bezüglich bestimmter Lieferanten[2]).

Hinsichtlich der Prüfung der Frage, ob die Beschaffungsgüter nach Art und Qualität unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgewählt wurden, wird auf den Abschnitt über die Produktgestaltung, insbesondere die Wertanalyse, hingewiesen[3]).

Was die Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Bestellmenge und Bestellzeit, die eng mit dem Problem der Lagerhaltung verbunden ist, betrifft, so hat Operations Research eine Anzahl von Modellen entwickelt, die von einfachen und zahlreiche, oft realitätsferne Prämissen enthaltenden Rechnungen bis zu komplizierten Modellen reichen, die eine Vielzahl von Einflußfaktoren berücksichtigen. Die ursprüngliche Rechenformel zur Ermittlung der optimalen Bestellmenge, die auf Stefanič-Allmayer zurückgeht, lautet:

$$x = \sqrt{\frac{2\,a\,m}{p}}\,,$$

wobei x die Bestellmenge, m der Bedarf je Zeiteinheit, a die bestellfixen Kosten und p die Lagerkosten je Mengen- und Zeiteinheit bedeuten[4]).

---

1) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Betriebswirtschaftslehre der Industrie, 6. Aufl., Freiburg i.Br. 1968, Bd. II, S. 159 f.

2) Vgl. Reddewig, Georg/ Dubberke, Hans-Achim: Einkaufsorganisation und Einkaufsplanung, Wiesbaden 1959, S. 49.

3) Siehe S. 114 f.

4) Vgl. Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S 195 f.

Die Prämissen dieses Grundmodells lauten:

1. Die Bedarfsmenge pro Planperiode ist gegeben und stimmt mit der Beschaffungsmenge überein. Die Lagerabgänge erfolgen in gleichbleibenden Raten.
2. Die fixen Kosten der Bestellung sind bekannt und bleiben in der betrachteten Periode unverändert.
3. Die Einstandspreise pro Einheit sind konstant (zeit- und mengenunabhängig).
4. Die Lager- und Zinskosten verlaufen proportional zu den halben Kosten einer Bestellung.
5. Fehlmengen sind nicht zugelassen[1]).

Die weiterentwickelten Modelle geben diese, oft nicht der Realität entsprechenden Bedingungen auf und berücksichtigen u.a., daß

- der Lagerabgang zwar bekannt, aber variabel[2]), oder unbekannt[3]) ist;
- die Kosten der Bestellung nicht fix, sondern teils mengen-, teils wert- oder zeitabhängig sind[4]);
- die Einstandspreise pro Einheit von der Bestellmenge[5]) oder von der Bestellzeit[6]) abhängen;
- Engpässe des Lagerraumes oder der Finanzierungsmittel bestehen[7]);

---

1) Vgl. Pack. Ludwig: Optimale Bestellmenge und optimale Losgröße - Zu einigen Problemen ihrer Ermittlung, in: ZfB, 33.Jg., 1963, S. 467 und die dort angegebene Literatur.

2) Ohse, D(ietrich): Näherungsverfahren zur Bestimmung der wirtschaftlichen Bestellmenge bei schwankendem Bedarf, in: Elektronische Datenverarbeitung, 12. Jg., 1970, S. 83 ff.

3) Churchman, C. West/ Ackoff, Russell L./Arnoff, E. Leonard: Operations Research, a.a.O., S. 196 ff.

4) Pack, Ludwig: Optimale Bestellmenge und optimale Losgröße, a.a.O., S. 475 ff.

5) Churchman, C. West/ Ackoff, Russell L./Arnoff, E. Leonard: Operations Research, a.a.O., S. 219 ff.; Pack, Ludwig: Optimale Bestellmenge und optimale Losgröße, a.a.O., S. 473-475.

6) Pack, Ludwig: Optimale Bestellmenge und optimale Losgröße, a.a.O., S. 487 ff.; Müller-Merbach, Heiner: Operations Research. Methoden und Modelle der Optimalplanung, Berlin und Frankfurt a.M. 1969, S. 71 f.

7) Churchman, C. West/ Ackoff, Russell L./Arnoff, E. Leonard: Operations Research, a.a.O., S. 235 ff.; Kuhn, Alfred: Zur Losgrößenbestimmung unter Nebenbedingungen, in: ZfB, 36. Jg., 1966, S. 247 ff.; Müller-Merbach, Heiner: Operations Research, a.a.O., S. 83 ff.

- Fehlmengen zulässig sind[1]).

Die Ermittlung der optimalen Bestellmenge pro Beschaffungsgut führt dann nicht zum Gesamtoptimum der Beschaffungsfunktion, wenn kostenmäßige Interdependenzen zwischen den einzelnen Güterarten bestehen, z.B. dadurch daß Güter vom gleichen Lieferanten bezogen werden können, was eine Verringerung der Bestellkosten und der Transportkosten und eine Inanspruchnahme höherer Rabatte zur Folge haben kann.

Oft wird es die Vielzahl der in einer Unternehmung auf Lager gehaltenen Güter unmöglich machen, für jede einzelne Güterart die optimale Bestellmenge zu ermitteln. Hier besteht die Möglichkeit, mit Hilfe der ABC-Analyse die Güter nach ihrem Anteil am Gesamtwert des Lagerbestandes in A-, B- und C-Güter einzuteilen, so daß beispielsweise die 20 wertvollsten Güterarten als A-Güter etwa 75% des Gesamtlagerwertes ausmachen, während die B-Güter mit 40% der Lagermenge etwa 20% des Lagerwertes ausmachen und der Anteil der C-Güter vielleicht 55% der Lagermenge und nur 5% des Lagerwertes beträgt. Die Ermittlung der optimalen Bestellmenge erfolgt dann nur für die A-Güter, während die C-Güter vielleicht nur einmal in der Planperiode bestellt werden und für B-Güter, die eine Mittelstellung einnehmen, die Bestellungen gruppenweise vorgenommen werden.

Das Problem der optimalen Bestellmenge verliert dadurch an Schärfe, daß geringe Abweichungen vom Optimum keine spürbaren Auswirkungen auf die Gesamtkosten haben. Die Tatsache, daß der Kostenanstieg bei einem Überschreiten der optimalen Bestellmenge weit weniger steil ist als bei einem Unterschreiten der optimalen Bestellmenge[2]), weist darauf hin, daß es nützlich sein könnte, statt optimaler Bestellmengen Mindestbestellmengen festzulegen, deren Unterschreiten als unwirtschaftlich anzusehen ist.

---

1) Churchman, C. West/ Ackoff, Russell L./Arnoff, E. Leonard: Operations Research, a.a.O., S. 194 ff.

2) Vgl. Müller-Merbach, H.: Sensibilitätsanalyse der Losgrößenbestimmung, in: Unternehmensforschung, Bd. 6,1962, S. 82 ff.; Pack, Ludwig: Modelle der Beschaffung und Lagerhaltung, in:

Der Wirtschaftlichkeitsprüfer kann prüfen, ob in der Unternehmung nach optimalen oder nach Mindestbestellmengen bestellt wird; falls das nicht der Fall ist, kann er die dadurch entstandenen Mehrkosten für die wichtigsten Güterarten ermitteln:

b2) Prüfung der Angebotseinholung und der Lieferantenauswahl

Die Prüfung der Einholung, des Prüfens und Vergleichens der Angebote stellt im wesentlichen eine verfahrensorientierte Prüfung dar. Sie ist unerläßlich für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Beschaffungsfunktion, denn sie liefert Angaben darüber, ob die Einkaufsabteilung sich sorgfältig über die Beschaffungsmöglichkeiten informiert und das günstigste Angebot ausgewählt hat[1]). Als Normen zur Beurteilung der Angebote, die eingeholt werden sollen, dienen interne Vorschriften sowie die Erkenntnisse der Informationstheorie, nach denen die Zahl der einzuholenden Angebote vor allem von der Verteilung der Preise im Markt abhängt[2]).

Für die Vergabe öffentlicher Aufträge sind die Angebotseinholung, -prüfung und Auftragsvergabe in den Verdingungsordnungen für Bauleistungen[3]) und übrige Leistungen[4]) festgelegt. Diese Bestimmungen, deren Anwendung Scheffler auch für die Investitionsbeschaffungen der privatwirtschaftlichen Unternehmungen empfiehlt[5]), sehen regelmäßig die Auftragsvergabe auf Grund einer

---

HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1142-1145.

1) Siehe dazu auch Westermann, Herbert: Die Lieferantenauswahl als wichtigstes Kontrollobjekt des Einkaufsrevisors, in: BFuP, 15. Jg., 1963, S. 463-469.

2) Vgl. Stigler, George J.: The Economics of Information, in: JPE, Vol. 69, 1961, S. 213 ff.

3) Verdingungsordnung für Bauleistungen VOB.

4) Verdingungsordnung für Leistungen (ausgenommen Bauleistungen) VOL.

5) Scheffler, Hans-Eberhard: Investitionen und ihre Wirtschaftlichkeit. Die Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Investitionstätigkeit und ihre Prüfung, Diss. Bremen 1961, S. 126 und 129; ders.: Prüfung von Investitionen. Wegweiser für Prüfungen im Betrieb, Herne/Berlin 1968, S. 87 und 89. (Hier stellt

öffentlichen Ausschreibung vor. Die Ausschreibung kann beschränkt werden, wenn an den Lieferanten besondere Anforderungen (in bezug auf Kapazität, Geheimhaltung und ähnliche Gründe) zu stellen sind und eine ausreichende Anzahl leistungsfähiger Unternehmungen vorhanden ist. Nur wenn der Auftrag besonders dringlich oder geringfügig ist oder aus besonderen Gründen (wie z.B. eine monopolartige Stellung des Anbieters) nur ein Anbieter in Frage kommt, kann der Auftrag freihändig, d.h. nach freiem Ermessen des Auftraggebers, vergeben werden. Die Gründe für den Verzicht auf die öffentliche Ausschreibung sind aktenkundig zu machen[1])[2]).

Für die Auswahl des Lieferanten schreiben die Verdingungsordnungen vor, daß nur solche Anbieter berücksichtigt werden sollen, "die für die Erfüllung der vertraglichen Bedingungen die notwendigen Sicherheiten bieten und für die sachgemäße und rechtzeitige Ausführung der Leistungen über die notwendigen technischen Erfahrungen und Einrichtungen verfügen"[3]). Damit ist der Preis zwar ein wichtiger, aber nicht der einzige Faktor bei der Lieferantenauswahl. Erwerbswirtschaftliche Unternehmungen werden außer auf den Preis und die Zuverlässigkeit des Lieferanten auf die Möglichkeit zu Gegengeschäften und auf günstige Zahlungsbedingungen achten. Auch das Unabhängigkeitsstreben kann ein wichtiges Motiv sein, wenn die Unternehmung ihre Aufträge unter teilweisem Verzicht auf kostenmäßige Vorteile auf mehrere Anbieter verteilt. Diese Überlegungen zeigen

---

Scheffler allerdings fest, daß für maschinelle Anlagen die Anwendung der VOL nur selten in Frage kommt, weil es sich oft um Spezialanlagen handelt oder aus anderen Gründen nur wenige Lieferanten in Frage kommen.)

1) Vgl. § 3 VOB/A und § 3 VOL/A.

2) Die Prüfungsberichte des Bundesrechnungshofes zeigen, daß durch Nichtbeachtung dieser Vorschriften teilweise beachtlicher Schaden für den Auftraggeber entstand. Vgl. z.B. Denkschrift des Präsidenten des Bundesrechnungshofes, in: Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 5. Wahlperiode, Bonn 1967, Drucksache V/1603, S. 67 f.

3) § 24 Abs. 2 VOL/A; ähnlich § 25 Abs. 2 VOB/A.

die Schwierigkeiten, die mit einer Errechnung des Einkaufserfolges als Unterschied zwischen dem Einkaufspreis und dem Marktpreis verbunden sein können[1]).

b3) Prüfung der Aufwendungen

Die bisher genannten Prüfungen galten vor allem der Zweckmäßigkeit der Leistungen der im Beschaffungsbereich Tätigen. Die Frage, ob diese Leistungen mit dem geringstmöglichen Aufwand erbracht werden, stand dabei im Hintergrund. Während es für einige Aufgaben innerhalb der Beschaffungsfunktion, die weitgehend schematische Tätigkeiten verlangen (z.B. Karteiführung, Waren- und Rechnungsprüfung) relativ leicht ist, mit Hilfe von Betriebsvergleichen (z.B. durchschnittliche Kosten der Rechnungsprüfung im Vergleich zum Vorjahr oder zu anderen Betrieben, Zahl der Rechnungsbearbeitungen pro Beschäftigten) Unterschiede der Kostenwirtschaftlichkeit oder der Produktivität festzustellen, ist es für andere Aufgaben recht schwierig: "Wollte man etwa sagen, derjenige Einkäufer sei der tüchtigste, der innerhalb eines Monats die meisten Bestellungen erteilt hat?"[2]). Auch der Zeitvergleich kann Schwierigkeiten bereiten: Während es in Zeiten eines Angebotsüberschusses leicht ist, die Versorgung der Unternehmung mit den benötigten Gütern zu sichern, kann dies im Falle einer Angebotsknappheit recht aufwendig sein (in bezug auf Reise- oder Telefonkosten usw.).

c) Die Lagerhaltungsfunktion

Das Lager hat im wesentlichen die Funktion des Ausgleichs; im einzelnen bestehen die Aufgaben darin,

---

1) Zur Berechnung des Einkaufserfolges vgl. Arbeitskreis Weber-Hax der Schmalenbach-Gesellschaft: Der Einkauf im Industriebetrieb ..., a.a.O., S. 204 ff.

2) Reddewig, Georg/ Dubberke, Hans-Achim: Einkaufsorganisation und Einkaufsplanung, a.a.O., S. 137.

"a) in wirtschaftlicher Weise Gegenstände anzunehmen, aufzubewahren und auszugeben; während der Aufbewahrung kann auch eine Pflege oder Bearbeitung stattfinden,
b) den Anforderungen der Fertigung und des Verkaufs bei knappsten Beständen gerecht zu werden,
c) in wirtschaftlicher Weise Unterlagen für das Rechnungswesen und für Versicherungszwecke zu liefern"[1]).

Im folgenden soll erst die Warenannahme, -aufbewahrung und -ausgabe und anschließend die Prüfung der Lagerdisposition behandelt werden; bezüglich der Lagerbuchhaltung wird auf den Abschnitt über das Informationswesen verwiesen.

c1) Prüfung der Warenannahme, -aufbewahrung und -ausgabe

Die Wirtschaftlichkeit der Warenannahme, -aufbewahrung und -ausgabe hängt von zwei Faktoren ab: der zweckmäßigen Gestaltung der Lagerräume und -einrichtungen und der zweckmäßigen Organisation des Arbeitsablaufs.

Die zweckmäßige Gestaltung der Lagerräume umfaßt die Frage, ob das Lager zentral oder dezentral anzulegen ist, die Wahl des Standortes (bzw. der Standorte), die Frage, an welchen Plätzen innerhalb des Lagers die Güter am zweckmäßigsten zu lagern sind, und die technische Ausstattung des Lagers.

Für Standortfragen des Lagers, die im wesentlichen ein Problem der Minimierung der Lager- und Transportkosten darstellen, hat Operations Research eine Anzahl von Modellen entwickelt[2]), wie ja die Lagerhaltung überhaupt als "das Lieblingskind des Operations Research" gilt[3]). Für Wirtschaftlichkeitsprüfungen

1) Hennig, Karl Wilhelm: Lagerwesen, in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 3670.

2) Vgl. Müller-Merbach, Heiner: Modelle der Standortbestimmung, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1160-1168.

3) Ders.: Operations Research, a.a.O., S. 457.

als Ordnungsprüfungen dürfte aber der mit der Bildung von Modellen verbundene Aufwand zu hoch sein; statt dessen kommen eher allgemeine Organisationsgrundsätze für die Lagerhaltung, wie sie von der Betriebswirtschaftslehre entwickelt wurden, als Prüfungsmaßstäbe in Frage[1]).

Die Zweckmäßigkeit der technischen Ausstattung des Lagers (Regale, Transport- und Hebemittel usw.) ist durch Kostenvergleichsrechnungen und nach praktischen Erfahrungen zu beurteilen; hierauf soll nicht näher eingegangen werden.

Bezüglich der Prüfung des Arbeitsablaufs wird auf den Abschnitt "Organisation" hingewiesen.

c2) Prüfung der Warendisposition

Zur Prüfung der Lagerdisposition, also der Frage, ob das Lager "den Anforderungen der Fertigung und des Verkaufs bei knappsten Beständen gerecht zu werden" vermag, ist die Funktion des Lagers, Waren aufzubewahren, näher zu betrachten. Lager können zwischen Beschaffung und Fertigung (Lager der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, der Werkzeuge usw.), zwischen einzelnen Fertigungsstufen (Zwischenlager), zwischen Fertigung und Absatz (Fertigfabrikatelager) und zwischen Beschaffung und Absatz (Handelswarenlager) stehen[2]).

Die Disposition der Lager für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für Handelswaren stellt im wesentlichen ein Problem der optimalen Bestellmenge dar, das bereits im Zusammenhang mit der Beschaffungsfunktion behandelt wurde[3]), und ist ferner eine Frage des Mindestbestandes. Da der erforderliche Mindestbestand in etwa durch die Formel Tagesbedarf x Beschaffungszeit in Tagen

---

1) Vgl. z.B. Henzel, F(ritz): Lagerwirtschaft, Essen 1950, S. 69-73; zur Problematik solcher Grundsätze siehe aber S.64 f.

2) Einen detaillierten Überblick über die Lagerarten, ihre Zwecke und die Bestimmungsgründe der Lagerhöhe gibt Henzel, F(ritz): Lagerwirtschaft, a.a.O., S. 24 ff.

3) Siehe S. 84 ff.

bestimmt wird[1]), ist zu prüfen, ob der Mindestbestand nicht durch eine Kürzung der Beschaffungszeit gesenkt werden kann. Hierzu ist eine Prüfung der Organisation des Anforderungs- und Bestellwesens sowie der Lieferbereitschaft der Lieferanten durchzuführen[2]).

Die Zwischenlager bilden sich zwischen den verschiedenen Produktionsstufen dadurch, daß die Produktion nicht in einem Fluß verläuft und nicht zwischen den Fertigungsstufen abgestimmt ist. Die fehlende Abstimmung kann auf Mängel in der Organisation des Fertigungsprozesses beruhen; sie kann aber auch darin begründet sein, daß eine Abstimmung mit den vor- und nachgelagerten Abteilungen unwirtschaftlich wäre, z.B. weil die optimalen Losgrößen in den einzelnen Produktionsstufen unterschiedlich sind oder weil die Typengestaltung nach dem Baukasten-System erfolgt, d.h. daß Teile für die verschiedenen Typen in den vorgelagerten Abteilungen hergestellt und erst in der Montage in verschiedenartiger Kombination zusammengebaut werden[3]).

Die Bestandshöhe des Fertigfabrikatelagers hängt zum einen von der Fertigung, vor allem von der Planung der optimalen Losgröße, zum anderen von den Absatzerwartungen ab.

Der Überblick zeigt, daß die Lagerdisposition nicht allein als Aufgabe der Lagerverwaltung angesehen werden kann, sondern stets zusammen mit anderen Unternehmungsfunktionen beurteilt werden muß. Der Vergleich der Umschlagszahlen mit früheren Perioden und mit anderen Betrieben der gleichen Branche ist geeignet, dem Prüfer einen ersten Überblick über die Lagerwirtschaft zu verschaffen.

---

1) Vgl. Henzel, F(ritz): Rationalisierung der Lagerhaltung in der Industrie, in: ZfhF N.F., 5. Jg., 1953, S. 218 f.; Mellerowicz, Konrad: Betriebswirtschaftslehre der Industrie, 2. Bd., a.a.O., S. 210 f.

2) Vgl. ebenda.

3) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Betriebswirtschaftslehre der Industrie, 2. Bd., a.a.O., S. 193 f.

d) Die Fertigungsfunktion

Die Fertigung hat die Gewinnung, Umwandlung, Umformung und Veredlung von Sachgütern zur Aufgabe[1]). Die Wirtschaftlichkeit der Fertigung wird von zahlreichen Faktoren bestimmt, auf die die Unternehmungsleitung kurzfristig keinen oder nur geringen Einfluß hat; dazu gehören der Standort, die Betriebsgröße, das Fertigungsverfahren (Werkstatt- oder Fließprinzip) und die technische Ausstattung. Von diesen Faktoren abgesehen, wird die Wirtschaftlichkeit der Fertigung von der Fertigungsplanung und -durchführung bestimmt; diese beiden Gebiete sollen im folgenden näher betrachtet werden.

d1) Prüfung der Fertigungsplanung

Die Fertigungsplanung umfaßt nach Gutenberg
1. die Planung des Produktionsprogramms,
2. die Planung der Bereitstellung der zur Produktion erforderlichen Produktionsfaktoren,
3. die Planung des Produktionsprozesses[2]).

Auf die Prüfung der Bereitstellung der zur Produktion erforderlichen Produktionsfaktoren wird hier nicht eingegangen, da die Bereitstellung des Werkstoffeinsatzes zusammen mit der Beschaffungsfunktion[3]), die Bereitstellung von Betriebsmitteln zusammen mit der Investitionsfunktion[4]) und die Bereitstellung von Arbeitskräften zusammen mit der Frage der Personalverwaltungsfunktion[5]) behandelt wird.

d11) Planung des Produktionsprogramms

Das Produktionsprogramm umfaßt die für den Absatz sowie für den eigenen Gebrauch oder Verbrauch herzustellenden Güter; diese sind nach Art und Menge zu bestimmen. Das Produktionsprogramm

---

1) Vgl. Seischab, Hans: Betriebswirtschaftliche Grundbegriffe, a.a.O., S. 53.
2) Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S. 149.
3) Siehe S. 84 ff.
4) Siehe S. 122 ff.
5) Siehe S. 144 ff.

ist umfassender als das Absatzprogramm, wenn ein Teil der Fertigung für die eigene Verwendung bestimmt ist; es ist kleiner als das Absatzprogramm, wenn die Unternehmung verkaufsfertige Erzeugnisse (Handelswaren) von anderen Herstellern hinzukauft, um sie weiterzuveräußern.

Eine Möglichkeit der Beurteilung des Produktionsprogramms stellt die Deckungsbeitragsrechnung dar, bei der den auf die Produktgruppe entfallenden Erlösen die variablen Kosten und die durch eine Programmbereinigung abbaubaren fixen Kosten gegenübergestellt werden. Ein sich ergebender negativer Deckungsbeitrag soll zeigen, daß die Produktgruppe nicht einmal zur Deckung der fixen Kosten beiträgt[1]). Reichen die verfügbaren Kapazitäten nicht aus, um alle erwarteten Absatzmengen herzustellen, so sind die Kapazitäten derart auf die Produktmengen zu verteilen, daß das Produktionsprogramm insgesamt den höchsten Deckungsbeitrag erzielt. Zur Errechnung des gewinnmaximalen Produktionsprogramms werden Verfahren der Linearen Programmierung vorgeschlagen[2]).

Die Aussagen der Deckungsbeitragsrechnung werden dadurch eingeschränkt, daß der Deckungsbeitrag nicht nur ein Ergebnis der Fertigung, sondern auch des Absatzes darstellt: "Aus der Tatsache, daß das Schicksal eines Erzeugnisses von einem als Elementarteil der Absatzkonzeption zu bezeichnenden Partikel, wie etwa von der Qualität des Werbeslogan, abhängen kann, folgt, daß es mithin wenig Sinn hat, die Deckungsbeiträge der Produkte

---

1) Vgl. Riebel, Paul: Die Deckungsbeitragsrechnung als Instrument der Absatzanalyse, in: Absatzwirtschaft, Hrsg.: Bruno Hessenmüller/ Erich Schnaufer, Baden-Baden 1964, S. 595 ff.

Zur Auswirkung verschiedener Kostenrechnungsverfahren auf die Ergebnisse der Deckungsbeitragsrechnung vgl. Majer, Wolfgang: Zum Problem der Ermittlung bereinigungsverdächtiger Erzeugnisse im Programm, in: BFuP, 19. Jg., 1967, S. 492 ff.

2) Vgl. Frenckner, T. Paulsson: Bestimmung des Produktionsprogramms als Anwendungsbeispiel der Linearplanung, in: ZfhF N.F., 10. Jg., 1958, S. 565-594; Hax, Herbert: Lineare Planungsrechnung und Simplex-Methode als Instrumente betriebswirtschaftlicher Planung, in: ZfhF N.F., 12. Jg., 1960, S. 578-605; Müller-Merbach, Heiner: Operations Research, a.a.O., S. 90 ff. und 453 f.

X, Y und Z zu vergleichen, ohne gleichzeitig die realisierten bzw. geplanten Absatzkonzeptionen einander gegenüberzustellen."[1])

Weitere Einschränkungen ergeben sich vor allem aus folgenden Eigenschaften der Linearen Programmierungsrechnung:

- Es werden konstante Erlöse und konstante Kosten je Stück unterstellt. Tatsächlich können sich aber die Kosten ändern, z.B. infolge von Rabattstaffeln beim Beschaffungsmaterial oder von sinkenden Umstellungskosten je Stück; ebenso können die Erlöse mit steigender Absatzmenge zurückgehen.
- Es werden Kapazitätsbeschränkungen im Fertigungs-, nicht aber im Absatz- oder Finanzierungsbereich berücksichtigt.
- Die Kapazitätsgrenzen werden als fest angenommen. Nun können aber vielfach die Kapazitäten durch zeit- und/oder intensitätsmäßige Anpassung verändert werden. Mit der Änderung der Kapazitäten ändern sich auch die Stückkosten.

Demgegenüber sind die anderen Voraussetzungen der Linearen Programmierung, wie z.B. die Nichtnegativitätsbedingung, nur von untergeordneter Bedeutung. Auch die Bedingung der beliebigen Teilbarkeit der herzustellenden Produkte wirkt sich nur in der Bauindustrie und im Großmaschinenbau störend aus[2]).

Zwar können einige der genannten Prämissen durch eine Erweiterung des Modells aufgehoben werden, doch scheitert bereits das einfache Modell bei Unternehmungen mit einem sehr umfangreichen Produktions- und Absatzprogramm vielfach an der Rechenarbeit. Daraus ergibt sich, daß die Ermittlung des optimalen Produktionsprogramms mit Hilfe der Linearen Programmierung bisher nur in einfachen Fällen lösbar ist[3]).

---

1) Dichtl, Erwin: Die Beurteilung der Erfolgsträchtigkeit eines Produktes als Grundlage der Gestaltung des Produktionsprogramms, Berlin 1970, S. 48 (Hervorhebungen weggelassen).

2) Vgl. Brink, Hans-Josef: Produktionsprogrammplanung - Grundlagen, Aufbau und Durchführung -, in: agplan-Handbuch zur Unternehmensplanung, Hrsg.: Arbeitsgemeinschaft Planung - agplan e.V., Berlin 1970, Kennzahl 2255, S. 82-85.

3) Frenckner, T. Paulsson: Bestimmung des Produktionsprogramms als Anwendungsbeispiel der Linearplanung, a.a.O., S. 586 ff.

Die Beurteilung des Produktionsprogramms wird dadurch noch erschwert, daß die Produktgruppen meist kosten- und/oder nachfragemäßig verbunden sind. Kostenmäßig können Produkte aus fertigungswirtschaftlichen Gründen (z.B. bei der Kuppelproduktion oder bei Beanspruchung gleicher Betriebsanlagen) oder aus absatzwirtschaftlichen Gründen (z.B. durch stärkere oder gleichmäßigere Auslastung der Absatzorganisation) verbunden sein. Nachfragemäßig können die Produkte in komplementärer oder substitutiver Beziehung zueinander stehen; durch die Aufnahme komplementärer Güter in das Produktionsprogramm gewinnt die Unternehmung an Präferenzen, da dadurch den Abnehmern der Einkauf erleichtert wird; die Aufnahme substitutiver Güter in das Programm erhöht ebenfalls die Absatzchancen, sofern der durch die substitutiven Güter erzielte Absatz nicht voll zu Lasten der anderen eigenen Produkte geht[1]). In diesen Fällen ist aus der Deckungsbeitragsrechnung nicht mehr unmittelbar abzuleiten, welche Produktgruppen zu eliminieren sind. Eine weitere Komplikation tritt dadurch ein, daß die Unternehmung einzelne Produktteile oder ganze Produkte von Fremden beziehen oder in Lohnfabrikation fertigen lassen kann, anstatt sie selber zu fertigen.

So muß man der Feststellung Kotlers zustimmen, daß es leichter ist, die Anzeichen einer nicht optimalen Sortimentsgestaltung zu erkennen, als das Optimum der Produktionsprogrammgestaltung zu bestimmen[2]). Als Merkmale eines nicht optimalen Produktions- und Absatzprogramms nennt Kotler:

- dauerhaft oder saisonal ungenutzte Kapazitäten,
- unverhältnismäßig hohe Konzentration der Gesamtgewinne auf wenige Produktgruppen,
- unzureichende Sortimentsbreite, um das Potential der Absatzkontakte voll auszuschöpfen,
- ständig sinkende Umsätze oder Gewinne[3]).

---

1) Vgl. Hax, Herbert: Die Gestaltung des Fertigungsprogramms unter Berücksichtigung produktionswirtschaftlicher und absatzwirtschaftlicher Faktoren, in: BFuP, 10. Jg.,1958, S. 501 ff.

2) Kotler, Philip: Marketing Management. Analysis, Planning, and Control, Englewood Cliffs, N.J., 1967, S. 299.

3) Vgl. ebenda.

Schließlich ist auf die Prüfung der Altersstruktur der Produktgruppen hinzuweisen. Die Altersstruktur der Produktgruppen ist wichtig zur Beurteilung der Deckungsbeiträge, gibt aber auch Hinweise darüber, ob die Unternehmung sich stärker um die Einführung neuer Produkte bemühen sollte: Wenn man davon ausgeht, daß die Produkte nach einer Einführungsphase (mit steigenden Umsätzen, aber noch negativen Deckungsbeiträgen) eine Phase des Wachstums und der Reife (mit erst steigenden, später fallenden Deckungsbeiträgen) und schließlich eine Phase der Degeneration (mit fallenden Umsätzen und weiter fallenden Deckungsbeiträgen) durchlaufen[1]), so wird deutlich, daß die Unternehmung stets auf eine ausgewogene Altersstruktur ihrer Produktgruppen bedacht sein muß, wenn sie nicht von der Substanz leben will, sondern eine gleichmäßige langfristige Gewinnerzielung anstrebt. Aus dieser Überlegung geht weiterhin hervor, daß der Vergleich mit Deckungsbeiträgen früherer Perioden nur eine beschränkte Aussagekraft besitzt, wenn nicht auch die Altersstruktur des Produktionsprogramms beurteilt wird. Als Norm für die Beurteilung der Altersstruktur können einbetriebliche Zeitvergleiche und zwischenbetriebliche Vergleiche dienen.

d12) Planung des Produktionsprozesses

Die Planung des Produktionsprozesses umfaßt die Festlegung der Fertigungsgröße, die Reihenfolge der Fertigung sowie die Planung der Termine[2]).

Die Fertigungsauftragsgröße ist nur für Betriebe mit Serien- oder Sortenfertigung von Bedeutung, bei Betrieben mit Einzel-

1) Vgl. Dichtl, Erwin: Die Beurteilung der Erfolgsträchtigkeit eines Produktes ..., a.a.O., S. 52 ff. mit umfangreichen Literaturangaben.

2) Vgl. Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S. 199 f.

oder Massenfertigung stellt sich dieses Problem nicht[1]). Jeder Wechsel einer Fertigungsserie ist mit Kosten verbunden, die unabhängig von der Stückzahl der zu fertigenden Produkte sind und allein aus der Umstellung der Produktion resultieren[2]). Je größer die Losgröße ist, desto geringer wird der Anteil der von einer Erzeugniseinheit zu tragenden auflagenfixen Kosten, da sich diese Kosten auf eine größere Auftragsmenge verteilen. Andererseits führt eine Produktion, die höher ist als die gleichzeitige Absatzmöglichkeit, zur Lagerbildung und damit zu Lagerkosten. Die wirtschaftliche Losgröße ist diejenige, bei der die Stückkosten aus der Produktion zusammen mit den Lagerkosten pro Stück ein Minimum bilden. Die Ermittlung der optimalen Fertigungsgröße erfolgt durch die gleiche Rechnung wie die Ermittlung der optimalen Bestellmenge[3]); an die Stelle der bestellfixen Kosten treten hier die auflagenfixen Kosten.

Mit der Reihenfolge- und Terminplanung soll die zeitliche Folge der Fertigungsaufträge so bestimmt werden, daß der Produktionsablauf möglichst wirtschaftlich ist, d.h. daß einerseits die Kapazitäten möglichst gleichmäßig beschäftigt sind, andererseits sich nicht die zu bearbeitenden Materialien vor Kapazitätsengpässen stauen und Liefertermine nicht eingehalten werden können, und schließlich, daß die Umrüstkosten minimal sind. Diese drei, häufig konkurrierenden Ziele lassen Mensch von einem "Trilemma der Ablaufplanung"[4]) sprechen.

In der Praxis ergibt sich häufig eine unübersehbare Zahl von Reihefolgemöglichkeiten; wenn z.B. 5 Maschinen in beliebiger Reihenfolge 4 Bearbeitungsvorgänge durchführen sollen,

---

1) Vgl. Schäfer, Erich: Losgröße und Kostengestaltung, in: ZfB, 8. Jg., 1931, S. 827.

2) Einen Überblick über auflagenfixe Kosten gibt Schäfer, Erich: Losgröße und Kostengestaltung, a.a.O., S. 825; vgl. auch Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S.203.

3) Siehe S. 84 ff.

4) Mensch, Gerhard: Das Trilemma der Ablaufplanung, in: ZfB, 42. Jg.,1972, S. 77-88.

so ergeben sich $(4!)^5$ = fast 8 Millionen Kombinationsmöglichkeiten der Bearbeitungsfolge[1]). Modellrechnungen, die das Wahlproblem einschränken, wurden zwar im Rahmen von Operations Research entwickelt, haben aber bisher noch kaum zu praktikablen Lösungen geführt, auch wenn einzelne Ansätze in der Zukunft brauchbare Ergebnisse erwarten lassen[2])[3]). Eine Möglichkeit der Prüfung der Ablaufplanung bietet sich mit der Anwendung von Grundsätzen, wie sie Justen für die Bestimmung der Reihenfolge[4]) sowie für die Belegungsplanung[5]) aufgestellt hat[6]).

d2) Prüfung der Fertigungsdurchführung

Die Prüfung der Fertigungsdurchführung kann anhand der geprüften und für gut befundenen Fertigungsplanung erfolgen, z.B. durch Vergleich der Fertigungszeit, des Verbrauchs an Rohstoffen, Arbeitsstunden, Maschinen-Laufstunden usw. mit den Vorgabewerten. Daneben bieten sich zur Prüfung der Fertigungsdurchführung zahlreiche Kennzahlen an, von denen hier einige beispielhaft genannt seien[7]): Herstellkosten pro Einheit, Produktionsmenge pro Zahl der Beschäftigten oder pro Zahl der Arbeitsstunden, Störungszeiten im Verhältnis zur Gesamtfertigungszeit, Ausschußmenge zu gute Menge, Abfallmenge zum Materialeinsatz. Die Verwendung dieser Kennzahlen zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Fertigungsdurchführung ist aber problematisch: Erstens läßt sich nicht ohne weiteres erkennen, ob ungünstig zu beurteilende Kennzahlen auf

---

1) Vgl. Churchmann, C. West/ Ackoff, Russell L./Arnoff, E. Leonard; Operations Research, a.a.O., S. 410.

2) Vgl. Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S. 216 und die dort angegebene Literatur.

3) Einen Überblick über Modellrechnungen, die bereits zu Lösungen geführt haben bzw. in naher Zukunft Lösungen versprechen, gibt Neidhart, Felix: Methoden für die Fein- und Ablaufplanung, in: IO, 36. Jg.,1967, S. 134-156.

4) Justen, Bernhard: Terminwesen und Auslastungssteuerung, in: Industrielle Produktion, Hrsg.: Klaus Agthe/ Hans Blohm/ Erich Schnaufer, Baden-Baden und Bad Homburg v.d.H. 1967, s. 665 f.

5) Ebenda, S. 673 ff.

6) Zur Problematik der Anwendung von Grundsätzen als Prüfungsnormen siehe S.68 f.

7) Einen ausführlichen Überblick über Kennzahlen zur Fertigungsüberwachung mit umfangreichen Literaturangaben liefert Radke, Magnus: Die Große Betriebswirtschaftliche Formelsammlung, 3. Aufl., München 1969, S. 488 ff.

Mängel in der Fertigungsdurchführung oder auf Planungsmängel oder Schwächen in anderen Bereichen (z.B. im Beschaffungs- oder Personalwesen) zurückzuführen sind; zweitens liefern die zur Beurteilung dieser Kennzahlen heranzuziehenden ein- und zwischenbetrieblichen Vergleiche nur ungenaue Maßstäbe.

e) Die Funktion der Forschung und Entwicklung

Unter Forschung und Entwicklung versteht man mit Mellerowicz "die gesamte betriebliche Tätigkeit, die darauf gerichtet ist, dem Unternehmen neue Erkenntnisse für mögliche neue oder verbesserte Erzeugnisse, neue oder verbesserte Verfahren und neue Anwendungsmöglichkeiten zu gewinnen und nutzbar zu machen"[1]). Zwar ist dem Arbeitskreis Hax der Schmalenbach-Gesellschaft darin zuzustimmen, daß zur Forschung noch die Marktforschung sowie Forschungen auf dem Gebiet der Finanzwirtschaft, des Personalwesens und der Führungsfunktionen gehören[2]), doch soll hier der Begriff der Forschung und Entwicklung, dem allgemeinen Sprachgebrauch folgend, auf den technischen Bereich beschränkt werden[3]).

In Wissenschaft und Praxis wird allgemein zwischen Forschung und Entwicklung unterschieden. Während zur Forschung alle Aufgaben des Entwicklungsbereiches zählen, für die es noch keine Vorbilder oder eigene Erfahrungen gibt, baut die Entwicklung auf einer schon bekannten Technologie auf. Die Forschung teilt sich in die Grundlagenforschung (Forschung ohne Beziehung auf ein neues Produkt oder ein bestimmtes Gebiet) und die Zweckforschung (Forschung, bei der schon bei Aufgabenstellung ein

---

1) Mellerowicz, Konrad: Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, Freiburg i.Br. 1958, S. 10.

2) Arbeitskreis Hax der Schmalenbach-Gesellschaft: Forschung und Entwicklung als Gegenstand unternehmerischer Entscheidungen, in: ZfbF N.F., 20. Jg.,1968, S. 553 und 557-559.

3) Ebenso Schätzle, Gerhard: Forschung und Entwicklung als unternehmerische Aufgabe, (Diss. Frankfurt), Köln und Opladen 1965, S. 10 f.

bestimmtes Anwendungsgebiet feststeht) auf. Sowohl die Zweckforschung als auch die Entwicklung können sich jeweils auf Verfahren, Produkte oder Anwendung beziehen[1]).

e1) Die Risiken der Forschung und Entwicklung

Was die Funktion der Forschung und Entwicklung von anderen Unternehmungsfunktionen unterscheidet, ist das besondere Maß an Risiko, das mit ihr verbunden ist, und der Umstand, daß ein echter Kostenträger fehlt, wenn man von der Auftragsforschung absieht[2]).

Die mit der Forschung und Entwicklung verbundene Unsicherheit teilt Strebel ein in die Unsicherheit über
- das wissenschaftlich-technische Ergebnis und den Weg zu diesem Ergebnis,
- den Zeitbedarf,
- die erforderlichen Aufwendungen,
- die wirtschaftliche Verwertbarkeit des Forschungs- und Entwicklungsergebnisses bzw. den Erfolg seiner Verwertung[3]).

Aus diesen Unsicherheiten erwachsen eine Reihe von Risiken, von denen einige als Beispiel genannt seien:
- das Ergebnis kann unbrauchbar oder fertigungstechnisch nicht realisierbar sein;
- das Ergebnis kann verspätet auf den Markt kommen, so daß der Bedarf sich gewandelt hat oder neue und bessere Erzeugnisse auf den Markt kommen;
- die mit der Forschung und Entwicklung verbundenenen Aufwendungen können nicht oder nicht in vollem Maß in den Preis für das neu entwickelte Erzeugnis einkalkuliert werden;

---

1) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Betriebswirtschaftslehre der Industrie, Bd. II, a.a.O., S. 219 ff.

2) Mellerowicz, Konrad: Betriebswirtschaftslehre der Industrie, Bd.II, a.a.O., S. 218 f.; ders.: Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, a.a.O., S. 12 ff.

3) Strebel, Heinz: Unsicherheit und Risiko der industriellen Forschung und Entwicklung, in: BFuP, 20. Jg.,1968, S. 196.

- das Ergebnis kann nicht verwertet werden, da fremde Schutzrechte der Verwertung entgegenstehen[1]).

Aus dem mit der Forschung und Entwicklung verbundenen, besonders hohen Risiko folgt das zweite besondere Merkmal: das Fehlen eines echten Kostenträgers. Zwar sollen die im Markt abgesetzten Erzeugnisse die Forschungs- und Entwicklungskosten tragen, doch ist es, wie oben bereits festgestellt, höchst ungewiß, ob das neu entwickelte Erzeugnis die zu seiner Entwicklung getätigten Aufwendungen einbringen kann[2]).

e2) Prüfung des Gesamtaufwandes

Angesichts der mit der Forschung verbundenen, besonders großen Unsicherheit ist die Festlegung sowie die Beurteilung des Gesamtaufwandes sehr problematisch. Immerhin lassen sich aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen einige Grundsätze für die Bestimmung eines wirtschaftlich sinnvollen Forschungsaufwandes ableiten:

- Da die Forschung ein wirksames Instrument zur Erhaltung und Ausweitung des Marktanteils darstellt, muß die Unternehmung im gleichen Maß wie die Konkurrenz Forschung betrei-

---

1) Eine detaillierte Aufzählung der Risiken und eindrucksvolle Beispiele aus der Praxis bringt Mellerowicz, Konrad: Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, a.a.O., S. 46-57; vgl. auch Schätzle, Gerhard: Forschung und Entwicklung als unternehmerische Aufgabe, a.a.O., S. 69-74; Strebel, Heinz: Unsicherheit und Risiko der industriellen Forschung und Entwicklung, a.a.O., S. 209 f.; Geschka, Horst: Forschung und Entwicklung als Gegenstand betrieblicher Entscheidungen, Meisenheim am Glan 1970, S. 74-83.

2) Diese Unsicherheit kommt auch in der vorsichtigen Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen in der Handels- und Steuerbilanz zum Ausdruck: Selbstgeschaffene immaterielle Werte (wie z.B. die Entwicklungskosten eines Patents oder die Aufwendungen für betriebseigene Erfindungen) dürfen nicht aktiviert werden; Forschungs- und Entwicklungskosten zählen nicht zu den Herstellkosten der Vorräte, soweit sie nicht "auftragsgebunden sind, d.h. im Rahmen eines erteilten Auftrags notwendigerweise anfallen". Vgl. Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung, a.a.O., Tz 115 zu § 153 und Tz 50 zu § 155.

ben, wenn sie nicht Gefahr laufen will, im Wettbewerb zurückzubleiben[1]).

- Da die Aufwendungen für die Forschung nicht aktivierbar sind, müssen sie vom Ergebnis des Geschäftsjahres getragen werden, in dem sie anfallen. Daraus ergibt sich, daß die Forschungsaufwendungen zumindest mittel- und langfristig ein bestimmtes, vom Unternehmungsertrag abhängiges Maß nicht übersteigen dürfen, damit der Bestand der Unternehmung nicht gefährdet wird[2]).
- Da die wirtschaftliche Verwertung der Forschungsergebnisse hohe Investitionen im Produktionsbereich erforderlich machen kann, wird die Wirtschaftlichkeit der Forschung und Entwicklung beeinträchtigt, wenn die Forschungsergebnisse infolge von Finanzierungsschwierigkeiten oder anderen Kapazitätsbeschränkungen nur teilweise verwertet werden können[3]).
- Da einmal begonnene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben nicht abgebrochen werden können, ohne die bisherigen Aufwendungen für das Projekt zu verlieren, und da der Forschungsbereich einen Stab von hochqualifizierten Mitarbeitern benötigt, die schon aus rein wirtschaftlichen Gründen nicht nach Belieben

---

1) Über die Bedeutung des Wettbewerbs als Bestimmungsfaktor für die Forschung vgl. Brockhoff, Klaus: Forschungsaufwendungen industrieller Unternehmungen, in: ZfB, 34. Jg.,1964, S. 334; Schätzle, Gerhard: Forschung und Entwicklung als unternehmerische Aufgabe, a.a.O., S. 180-184.

2) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, a.a.O., S.109; Geschka, Horst: Forschung und Entwicklung als Gegenstand betrieblicher Entscheidungen, a.a.O., S. 99.

3) Vgl. Geschka, Horst: Forschung und Entwicklung als Gegenstand betrieblicher Entscheidungen, a.a.O., S. 101.

Duckworth schlägt vor, branchenspezifische Verhältniszahlen zwischen Forschungs- und Entwicklungsaufwand und dem zur Auswertung der Forschungsergebnisse notwendigen Investitionsbedarf zu ermitteln. Auf diese Weise könnte man, von den Investitionsmöglichkeiten der Unternehmung ausgehend, die Obergrenze des Forschungsetats bestimmen. Vgl. Duckworth, W.E.: The Determination of Total Research Effort, in: Operations Research Quaterly, Vol. 18, 1967, S. 370 f.

eingestellt und wieder entlassen werden oder versetzt werden können, darf der Forschungsetat nicht zu starken Kürzungen gegenüber dem Vorjahr ausgesetzt werden. Aus der für neue Mitarbeiter erforderlichen Einarbeitungszeit ergibt sich, daß der Forschungsetat auch nicht zu stark gegenüber dem Vorjahr ausgeweitet werden kann, ohne die Wirtschaftlichkeit zu beeinträchtigen[1]).

Als Normen für Wirtschaftlichkeitsprüfungen stellen diese Grundsätze nur unscharfe Maßstäbe dar, da sie allgemein formuliert sind und in konkreten Fällen miteinander unvereinbar sein können. Andere Versuche, einen optimalen Forschungsetat zu bestimmen, sind bisher genauso unbefriedigend geblieben: so z.B. die Überlegungen, die Gesamtaufwendungen der Forschung dadurch zu bestimmen, daß die Aufwendungen mit den Gewinnminderungen verglichen werden, die ohne Forschung eintreten würden[2]). Dieser Ansatz scheitert daran, daß die benötigten Informationen nicht verfügbar sind. Problematisch ist auch die Bestimmung des Forschungsetats nach den vorhandenen Ideen oder Forschungsobjekten, denn bereits die Forschungsideen setzen in der Regel Forschungsaufwendungen voraus. Außerdem erhebt sich die Frage, wie der Forschungsetat von der Zahl der Projekte abhängig gemacht werden soll; eine Berücksichtigung der von den Projekten erwarteten Gewinne würde voraussetzen, daß diese Gewinne bekannt sind[3]).

---

1) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, a.a.O., S. 110; Chorafas,D(imitris)N.:Die Aufgaben der Forschung in der modernen Unternehmung. Aufgabenstellung und Arbeitsweise von Forscherteams, Aus dem Amerikanischen, München/Wien 1963, S. 236. Nach Chorafas stellen die gesamten Laboratoriumskosten zu 80% Personalkosten dar (ebenda); Geschka, Horst: Forschung und Entwicklung als Gegenstand betrieblicher Entscheidungen, a.a.O., S. 102.

2) So z.B. Hart A.: Symposium on Productivity in Research, London 1963, S. 27-37, zitiert bei Duckworth, W.E.: The Determination of Total Research Effort, a.a.O., S.361-363.

3) Vgl. Kuhn, Alfred: Erfolgsmaßstäbe in Forschung und Entwicklung, in: NB, 22. Jg.,1969, Heft 8, S. 2.

e3) Prüfung der Auswahl der Forschungsprojekte

Die Auswahl der Forschungsprojekte erfordert eine Bewertung der Vorschläge. Da Forschungsaufwendungen Investitionscharakter haben[1]), bieten sich zur Beurteilung der Forschungsprojekte Verfahren der Investitionsrechnung an[2])[3]); diese Investitionsrechnungen setzen freilich einen hohen Informationsstand voraus, wie er in Wirklichkeit nicht gegeben ist, da nicht nur die Erträge, sondern auch die Aufwendungen sowie ihr zeitlicher Anfall zu schätzen sind. Erst während der Bearbeitung eines Projektes lassen sich zunehmend genauere Kostenschätzungen vornehmen[4]). Wie bei den Sachanlageinvestitionen bleibt aber auch hier stets das Problem, die zeitlich horizontalen und vertikalen Interdependenzen - d.h. den Einfluß eines Forschungsobjekts (selbst wenn sein Ergebnis negativ ist) auf gleichzeitig oder später geplante Forschungsprojekte - zu berücksichtigen[5]). Infolge dieser Interdependenzen wird auch der Versuch, einen Vergleich zwischen den Aufwendungen für die eigene Forschung und Aufwendungen für Lizenznahmen vorzunehmen, problematisch.

Andere Verfahren der Projektbeurteilung bestehen in Punktbewertungsverfahren, wodurch auch qualitative Faktoren und Interdependenzen berücksichtigt werden können und sich sogar das

---

1) Den Investitionscharakter von Forschungsaufwendungen betont besonders Witte, Eberhard: Forschung, Werbung und Ausbildung als Investitionen, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, 7. Jahr, Tübingen 1962, S. 212 f.

2) Vgl. Geschka, Horst: Forschung und Entwicklung als Gegenstand betrieblicher Entscheidungen, a.a.O., S. 150-170.

3) Siehe auch S. 123 ff.

4) Eine Darstellung der Unsicherheiten der Vorhersagen in Abhängigkeit vom Projektablauf, die auf amerikanischen Untersuchungen militärischer Forschungsprojekte beruht und die in etwa auch für die industrielle Forschung gelten dürfte, bringt Geschka, Horst: Forschung und Entwicklung als Gegenstand betrieblicher Entscheidungen, a.a.O., S. 78 ff.

5) Zu den Modellansätzen des Operations Research und zur Kritik daran vgl.Geschka, Horst: Forschung und Entwicklung als Gegenstand betrieblicher Entscheidungen, a.a.O., S. 124 ff.

Risiko in die Bewertung einbeziehen läßt[1]). Mit Hilfe dieser Verfahren ist es möglich, eine ordinale Rangfolge der bewerteten Projekte zu bilden[2]); Mindestanforderungen für eine Aufnahme in das Forschungsprogramm können aber dadurch nicht festgelegt werden. Auch läßt die Gewichtung der Bewertungskriterien einen weiten Ermessensspielraum.

Daraus ergibt sich, daß kaum Normen zur Beurteilung der Projektauswahl zur Verfügung stehen. Der Wirtschaftlichkeitsprüfer kann zwar prüfen, ob die Unternehmung für die einzelnen Projekte Überlegungen hinsichtlich der wirtschaftlichen Verwertbarkeit der erwarteten Forschungsergebnisse angestellt hat und ob sie sich über bereits bestehende Patente und sonstige Schutzrechte, die eine Verwertung verhindern könnten, informiert hat; darüber hinaus wird er aber kaum ein Urteil über die Auswahl der Forschungsprojekte abgeben können.

e4) Prüfung der Forschungskosten und -leistungen

Aus dem bisher Gesagten ergibt sich, daß die Beurteilung der tatsächlich angefallenen Kosten anhand der Planzahlen problematisch ist: Kostenüberschreitungen können im Forschungsbereich noch eher als in anderen Bereichen auf Fehlschätzungen statt auf unwirtschaftlicher Arbeitsweise beruhen. Der Zweck der Kostenplanung für einzelne Forschungsprojekte wird auch weniger in einer Überwachungsfunktion gesehen als vielmehr darin, eine Grundlage für die wirtschaftliche Beurteilung des Projektes

---

1) Vgl. hierzu Reuter, Joachim F.: Verfahren zur betrieblichen Entscheidung über den Forschungs- und Entwicklungsaufwand, in: ZfB, 38. Jg., 1968, S. 528 ff. sowie Geschka, Horst: Forschung und Entwicklung als Gegenstand betrieblicher Entscheidungen, a.a.O., S. 145 ff. und die dort angegebene Literatur.

2) Zum Begriff der ordinalen Messung vgl. Mattessich, Richard: Messung, Vorausberechnung und Buchhaltungsmodelle, a.a.O., S. 181; Wysocki, Klaus v.: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 218-220.

zu liefern[1]). Zur Beurteilung der Kosten bzw. Aufwendungen bieten sich daher hauptsächlich zwischenbetriebliche Vergleiche und einbetriebliche Zeitvergleiche an, auf deren Problematik bereits oben hingewiesen wurde[2]).

Die Beurteilung der Leistungen des Forschungsbereiches bereitet noch größere Schwierigkeiten als die Beurteilung der Aufwendungen, da hierbei nicht nur die Feststellung des Soll, sondern auch die Ist-Ermittlung problematisch ist. Die Bewertung eines einzelnen Forschungsprojekts ist deshalb problematisch oder sogar unmöglich, weil häufig bei der Beurteilung eines Projektes Erkenntnisse anfallen, die für andere Forschungsprojekte von großem Wert sind, so daß auch "erfolglos" abgebrochene Untersuchungen ihren Wert haben können. Hinzu kommt, daß oft nur ein kleiner Teil der Forschungsergebnisse wirtschaftlich auswertbar ist[3]). Aus diesem Grund können Forschungsergebnisse immer nur in ihrer Gesamtheit beurteilt werden[4]).

Eine Bewertung der gesamten Forschungsergebnisse scheitert aber daran, daß an den Umsatzerfolgen nicht nur die Forschung, sondern auch die anderen Unternehmungsfunktionen (vor allem die Fertigungs- und die Absatzfunktion) beteiligt sind; außerdem bringen die Forschungsleistungen meist erst mit einer zeitlichen Verzögerung Erträge.

---

1) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, a.a.O., S. 123-125; Geschka, Horst: Forschung und Entwicklung als Gegenstand betrieblicher Entscheidungen, a.a.O., S. 203 f.

2) Siehe S. 54 ff.

3) So berichtet Broll, daß die Farbstofforschung eines Chemiekonzerns in einem Jahr ca. 700 neue Farbstoffe fand, von denen nur 10 zur Aufnahme in das Produktions- bzw. Verkaufsprogramm geeignet waren. Vgl. Broll, Helmuth: Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Anwendungstechnik in der chemischen Industrie, in: ZfbF N.F., 19. Jg., 1967, S. 792.

4) Ebenso Arbeitskreis Hax der Schmalenbach-Gesellschaft: Forschung und Entwicklung als Gegenstand unternehmerischer Entscheidungen, a.a.O., S. 579; Kuhn, Alfred: Erfolgsmaßstäbe in Forschung und Entwicklung, a.a.O., S. 7.

Daher können nur indirekte Formen der Messung angewandt werden. Als solche Möglichkeiten nennt Chorafas die Anzahl der Forschungsergebnisse, der wissenschaftlichen Publikationen, der Vorträge vor technischen und wissenschaftlichen Gesellschaften und der patentfähigen Erfindungen; Chorafas gibt dabei zu bedenken, daß es sich bei diesen Meßgrößen nur um Nebenleistungen des Forschungsbereichs handelt[1])[2]). Als weitere Möglichkeiten der Messung werden die Lizenzbilanz,d.h. das Verhältnis von Lizenzeinnahmen zu Lizenzausgaben[3]), und die Altersstruktur des Produktionsprogramms[4]) genannt.

Zur Beurteilung der Forschungsleistungen im Verhältnis zu den Forschungsaufwendungen meint der Arbeitskreis Hax: "Wenn man feststellt, daß wachsende Forschungsaufwendungen begleitet werden von einem entsprechenden Unternehmenswachstum, dann läßt sich bei dem engen Zusammenhang von Forschungsbemühungen und Unternehmenswachstum daraus der Schluß ziehen, daß der Forschungsaufwand im ganzen produktiv gewesen ist"[5]). Daß dieser Vergleich nur einen sehr groben Maßstab darstellt, bedarf kaum einer näheren Begründung.

---

1) Vgl. Chorafas, D.N.: Die Aufgabe der Forschung in der modernen Unternehmung, a.a.O., S. 67.

2) Kuhn schlägt vor, die in einem Forschungsbericht enthaltenen Informationen in nicht weiter zerlegbare Informationseinheiten (Forschungsresultate) aufzuteilen und diese als Maßgröße des wissenschaftlichen Outputs zu verwenden. Bei einer großen Zahl von Forschungsresultaten würden qualitative Unterschiede zwischen den Forschungsresultaten unbedeutend. Vgl. Kuhn, Alfred: Erfolgsmaßstäbe in Forschung und Entwicklung, a.a.O., S. 4 f.

   Für eine Wirtschaftlichkeitsprüfung dürfte diese Methode jedoch zu aufwendig sein.

3) Vgl. Arbeitskreis Hax der Schmalenbach-Gesellschaft: Forschung und Entwicklung als Gegenstand betrieblicher Entscheidungen, a.a.O., S. 579.

4) Vgl. ebenda.

5) Ebenda, S. 580.

f) Die Absatzfunktion

Als Absatz soll hier die Schlußphase des betrieblichen Umsatzprozesses, die Verwertung von Gütern und Dienstleistungen am Markt, verstanden werden[1]). Die Absatzfunktion umschließt alle die Maßnahmen, "die auf eine möglichst günstige Gestaltung der gesamten Verkaufstätigkeit und der gesamten Verkaufsverhältnisse eines Unternehmens gerichtet sind"[2]).

In der Literatur findet sich eine Vielzahl von Versuchen, die absatzpolitischen Instrumente zu gliedern und zu systematisieren[3]). Gutenberg unterscheidet vier Hauptinstrumente, die der Unternehmung ermöglichen, Absatzpolitik zu betreiben: die Absatzmethode, die Produktgestaltung, die Werbung und die Preispolitik[4]). In dieser Reihenfolge soll die Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Absatzfunktion im folgenden behandelt werden.

Die Prüfung der Verwaltungstätigkeiten im Absatzbereich (Anfragebearbeitung, Auftragsbearbeitung, Kreditprüfung, Fakturierung usw.) soll hier nicht behandelt werden. Die Prüfung dieser Tätigkeiten bereitet auch keine besonderen Schwierigkeiten; es kommen vor allem Betriebsvergleiche in Frage, an Hand derer Produktivitäts- und Kostenwirtschaftlichkeitskennzahlen wie die Zahl der von einem Sachbearbeiter durchschnittlich bearbeiteten Anfragen, Aufträge, Kreditprüfungen usw. oder die Kosten pro Anfrage- oder Auftragsbearbeitung festgestellt werden.

f1) Prüfung der Absatzmethode

Mit dem Begriff Absatzmethode werden alle Wahlmöglichkeiten

---

1) Vgl. Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 2. Bd., Der Absatz, 14. Aufl., Berlin/Heidelberg/New York 1972, S. 1 f.

2) Gutenberg, Erich: Der Absatz, a.a.O., S. 2.

3) Vgl. Nieschlag, Robert/ Dichtl, Erwin/ Hörschgen, Hans: Marketing. Ein entscheidungstheoretischer Ansatz, 4. Aufl., Berlin 1971, S. 113 ff. und die dort angegebene Literatur.

4) Gutenberg, Erich: Der Absatz, a.a.O., S. 48 ff.

bezeichnet, über die eine Unternehmung verfügt, um ihre Güter an den Endabnehmer (Verbraucher, Gebraucher oder Weiterverarbeiter) heranzutragen[1]). Hierzu zählt die Frage,

- ob der Absatz der Unternehmung zentral oder dezentral, also mit oder ohne Verkaufsfilialen, durchgeführt werden soll (Wahl des Vertriebssystems);
- ob der Absatz mit Hilfe eigener Verkaufsorgane (z.B. durch Reisende oder Verkaufsläden) oder betriebsfremder Verkaufsorgane (Handelsvertreter, Kommissionäre, Makler) erfolgen soll (Wahl der Absatzform);
- ob die Absatzgüter unmittelbar an den Endabnehmer oder über Wiederverkäufer (Handelsbetriebe) vertrieben werden sollen (Wahl der Absatzwege)[2]).

Für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Absatzmethode bieten sich Verfahrensvergleiche an, die eine Feststellung der Kostenwirtschaftlichkeit ermöglichen: Wenn man davon ausgeht, daß ein angestellter Reisender hohe fixe Kosten und niedrige variable Kosten (als Folge seines festen Gehaltes zusammen mit einer vergleichsweise niedrigen Umsatzprovision) verursacht, während durch den Einsatz von Handelsvertretern niedrige fixe Kosten, dafür aber höhere umsatzabhängige Kosten entstehen, so läßt sich ein kritischer Umsatzwert errechnen, bei dessen Überschreiten der Einsatz angestellter Reisender kostengünstiger als der Einsatz von Handelsvertretern ist[3]). Ebenso läßt sich durch Verfahrensvergleiche ermitteln, ob ein direkter Absatz oder die Einschaltung von Handelsbetrieben kostengünstiger ist[4]) Auch die Frage, ob ein dezentraler oder zentraler Absatz kostengünstiger ist, läßt sich mit Hilfe von Kostenvergleichsrechnun-

---

1) Vgl. Nieschlag, Robert/ Dichtl, Erwin/ Hörschgen, Hans: Marketing, a.a.O., S. 127.

2) Vgl. Gutenberg, Erich: Der Absatz, a.a.O., S. 123 ff.; Nieschlag, Robert/ Dichtl, Erwin/ Hörschgen, Hans: Marketing, a.a.O., S. 127 ff.

3) Vgl. Gutenberg, Erich: Der Absatz, a.a.O., S. 146 ff.

4) Vgl. ebenda.

gen prüfen[1]). Werden für die verschiedenen Absatzwege oder Gruppen von Verkaufsorganen unterschiedliche Umsätze erwartet, so läßt sich ein Wirtschaftlichkeitsvergleich mit Hilfe der Deckungsbeitragsrechnung durchführen, bei der dem Umsatz die direkt zurechenbaren Kosten gegenübergestellt werden[2]).

Die Kostenvergleichsrechnungen setzen voraus, daß die Kosten bekannt sind. Diese Voraussetzung erscheint aus zwei Gründen problematisch: Die Wahl des Vertriebssystems, der Absatzwege und -formen zählt zu den konstitutiven Entscheidungen der Unternehmung, die die Unternehmung auf lange Sicht festlegen und nicht kurzfristig geändert werden können[3]). Daher sind bei der Bestimmung der Absatzmethode oder bei der Prüfung ihrer Wirtschaftlichkeit die aufwands- und ertragsmäßigen Auswirkungen für einen längeren Zeitraum zu schätzen; dementsprechend kann eine im Augenblick kostenmäßig ungünstige Absatzmethode nicht als unwirtschaftlich beanstandet werden, wenn für die nächsten Jahre begründete Aussicht auf eine Verbesserung der Aufwands- und Ertragssituation besteht. Dadurch daß die Aufwendungen und Erträge geschätzt werden müssen, ist die Rechnung naturgemäß mit Unsicherheit behaftet.

Das zweite Problem ergibt sich daraus, daß die Aufwendungen durch absatzpolitische Maßnahmen der Unternehmung beeinflußt werden können. So wird z.B. der Aufwand beim Vergleich zwischen Reisenden und Handelsvertretern unter anderem bestimmt von

- der Entscheidung der Unternehmung für eine vollständige oder selektive Markterfassung, d.h. von der grundsätzlichen Wahrnehmung aller Absatzchancen oder der Beschränkung auf solche Produkte, Absatzgebiete, Kundengruppen usw., die als lohnend

---

1) Vgl. Gutenberg, Erich: Der Absatz, a.a.O., S. 165 ff.

2) Vgl. Riebel, Paul: Die Deckungsbeitragsrechnung als Instrument der Absatzanalyse, a.a.O., S. 595 ff., bes. S. 626; ferner Gerth, Ernst: Die Erfolgskontrolle der Absatzmethode bei Konsumgütern, in: ZfbF N.F., 21. Jg., 1969, S.800-808, bes. S. 805 ff.

3) Zum Begriff der konstitutiven Entscheidungen vgl. Sandig, Curt: Betriebswirtschaftspolitik, 2. Aufl., Stuttgart 1966, S. 134 ff.

erscheinen[1]);
- der Gestaltung des Provisionssystems;
- der Größe der Vertreterbezirke;
- bei Handelsvertretern davon, ob sie Alleinvertreter oder Mehrfirmenvertreter sind; bei Reisenden davon, ob sie voll als Reisende beschäftigt sind oder neben der Akquisitionstätigkeit andere Aufgaben in der Unternehmung wahrnehmen und von der Häufigkeit der Kundenbesuche;
- von der Entscheidung für einen direkten oder indirekten Absatz (insbesondere wegen der Größe der Kundenaufträge und unterschiedlicher Transportkosten).

Beim Kostenvergleich zwischen direktem und indirektem Absatz hängt der Ansatz der Kosten ab
- von der Entscheidung der Unternehmung für eine vollständige oder selektive Markterfassung;
- von der Zahl der Zwischenstufen (Lieferung an Einzel- oder Großhandel);
- von der Verteilung der Absatzaufgaben an die Zwischenstufen (Zuständigkeiten für Werbung, Kundendienst usw.);
- von der Absatzform.

Diese Aufzählung zeigt eine enge Verzahnung zwischen Absatzform und Absatzwegen, die eine simultane Festlegung und Beurteilung der Absatzmethode verlangt und Kostenvergleichsrechnungen erschwert. Schwierig ist auch die Berücksichtigung von Faktoren, die sich einer rechnerischen Erfassung weitgehend entziehen. Hierzu gehören die Überwachungsmöglichkeit (z.B. sind angestellte Reisende leichter zu überwachen als selbständige Handelsvertreter), Konfliktmöglichkeiten vor allem bei komplexen Vertriebssystemen (Konflikte zwischen Großhandels- und Einzelhandelsstufe, zwischen Handelsunternehmungen einer Stufe z.B. wegen der Abgrenzung der Verkaufsbezirke oder zwischen verschiedenen Absatzwegen z.B. bei Verkauf an Warenhäuser und Fachgeschäfte), Flexibilität (eigene Verkaufsfilialen verursachen

---

1) Vgl. Hundhausen, Carl: Die Vertriebskosten als Problem der Industrie, in: ZfhF N.F., 5. Jg., 1953, S. 521 ff.; Geist, Manfred: Selektive Absatzpolitik auf der Grundlage der Absatzsegmentrechnung, a.a.O., S. 6-11.

hohe fixe Kosten und können nicht so schnell wechselnden Absatzbedingungen angepaßt werden wie eine Gruppe von Handelsvertretern)[1]). Oft verlangt die Eigenart eines Produktes einen bestimmten Absatzweg, so z.B. wenn das Produkt erklärungsbedürftig ist, ein dichtes Netz von Reparatur- und Wartungsstationen benötigt oder das Image eines Markenartikels verlangt, daß er in allen Fachgeschäften oder auch in kleinen Ortschaften erhältlich ist[2]).

Aus den genannten Gründen kommen als Normen für die Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Absatzmethode vor allem die Erfahrungen des Prüfers, Schwachstellen-Kataloge[3]) sowie zwischenbetriebliche Vergleiche in Frage, obgleich man sich darüber klar sein muß, daß gerade in der Absatzwirtschaft ungewöhnliche (also von der Norm abweichende) Methoden oft ungewöhnliche Erfolge zeitigen.

Für weniger komplexe Bereiche innerhalb des Gebietes der Absatzmethode liefert Operations Research brauchbare Rechenverfahren, so z.B. für Distributions- und Transportprobleme[4]).

f2) Prüfung der Produktgestaltung

Unter Produktgestaltung sollen mit Gutenberg "alle Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, die Erzeugnisse so zu gestalten, daß sie ein Höchstmaß von akquisitorischer Wirkung erzielen"[5]), verstanden werden.

Kapferer und Disch unterscheiden sechs Merkmale, in denen sich die Gestaltung eines Produktes äußert:

---

1) Vgl. Kotler, Philip: Marketing Management, a.a.O., S. 405-407.

2) Zu den Beschränkungen in der Wahl der Absatzmethode vgl. ebenda, S. 394-397.

3) Vgl. dazu Schnutenhaus, Otto R.: Schwachpunkte der Vertriebsorganisation. Eine Untersuchung der die Kostenstruktur der Vertriebsorganisation in Mittel- und Kleinbetrieben beeinflussenden Faktoren, Hamburg/ Berlin/ Düsseldorf 1961, bes. S. 56 ff.

4) Vgl. Kotler, Philip: Marketing Management, a.a.O., S. 423-432 und 439; Müller-Merbach, Heiner: Operations Research, a.a.O., S. 453 f.

5) Gutenberg, Erich: Der Absatz, a.a.O., S. 48.

- die Beschaffenheit wie Produktkern (Materialart und -beschaffenheit, Oberflächengestaltung, Größe und Gewicht), Produktfunktionen (technische Eignung, Lebensdauer, Wirtschaftlichkeit oder Nutzeffekt, irrational begründete Funktionen), Produktform und Produktfarbe;
- Name und Marke des Produktes;
- Verpackung;
- Qualität;
- Schutzrechte;
- Image des Produktes[1]).

Da jedes dieser Merkmale in zahlreichen Variationen gestaltet werden kann, erscheint die Ermittlung einer optimalen Kombination (optimal in bezug auf Aufwendungen und Erträge) unmöglich. Außerdem handelt es sich teilweise um Fragen der qualitativen Gestaltung (so z.B. bei der Farbe oder dem Namen des Produktes), die sich gar nicht in Aufwendungen oder Kosten ausdrücken lassen[2]), ganz zu schweigen von den Schwierigkeiten, die Auswirkung der einzelnen Merkmale auf den Ertrag zu erfassen.

Eine Möglichkeit, den Nutzen eines Produktes für den Käufer festzustellen, bietet die Marktforschung durch Befragung der Verbraucher oder durch Produkttests[3]). Eine weitere Möglichkeit zur Prüfung der Produktgestaltung stellt die Wertanalyse dar, "eine funktionsgerichtete, systematische Untersuchungsmethode, mit deren Hilfe Möglichkeiten entwickelt werden, um

---

1) Kapferer, Clodwig/ Disch, Wolfgang K.A.: Absatzwirtschaftliche Produktpolitik, Köln und Opladen 1967, S. 45 ff.

2) Vgl. dazu Dichtl, der mit Bezug auf Koopmann feststellt: "Es muß als Mangel empfunden werden, daß fast alle quantitativen Modelle die absatzwirtschaftlichen Bemühungen nur in monetären Größen erfassen, während die sogenannten kreativen Faktoren, namentlich im Bereich der Werbung, mehr oder minder vernachlässigt werden". (Hervorhebungen wurden weggelassen). Dichtl, Erwin: Die Beurteilung der Erfolgsträchtigkeit eines Produktes als Grundlage der Gestaltung des Produktionsprogramms, a.a.O., S. 44.

3) Vgl. dazu Behrens, Karl Christian: Demoskopische Marktforschung, 2. Aufl., Wiesbaden 1966, S. 145-147; Nieschlag, Robert/ Dichtl, Erwin/ Hörschgen, Hans: Marketing, a.a.O., S. 520 ff.

den vom Kunden erwarteten Wert eines Erzeugnisses mit den geringsten Kosten herzustellen"[1]). Im einzelnen werden dabei die Funktionen und Kosten der Erzeugnisteile analysiert, um durch Änderungen der Fertigungsverfahren, des Materials, der Toleranzen usw. die Kosten zu senken[2]).

Da sowohl die Marktforschung als auch die Wertanalyse mit hohem Aufwand an Zeit und Geld verbunden ist, kommen beide Prüfungsverfahren für den Wirtschaftlichkeitsprüfer kaum in Frage. Der Prüfer kann allenfalls feststellen, ob die Unternehmung selber solche Prüfungen der Produktgestaltung vornehmen sollte bzw. ob diese Prüfungen zweckmäßig ausgewertet werden.

f3) Prüfung der Werbung

Unter Werbung versteht Behrens "eine absichtliche und zwangfreie Form der Beeinflussung..., welche die Menschen zur Erfüllung der Werbeziele veranlassen soll"[3]). Zur Beeinflussung der Marktpartner können sehr unterschiedliche Mittel eingesetzt werden, so daß man im weiteren Sinne alle absatzpolitischen Instrumente zur Absatzwerbung rechnen könnte; hier soll aber der Werbebegriff auf die Beeinflussung mittels spezieller Kommunikationsmittel beschränkt werden[4]).

Da die Werbeaufwendungen vielfach erst in späteren Rechnungsperioden zu Erträgen führen, können sie ebenso wie die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung als Investitionen angesehen werden[5]); die Anwendung der Investitionsrechnung zur Prüfung der

---

1) Voigt, Claus-Dieter: Systematik und Einsatz der Wertanalyse, 2. Aufl., Berlin/München 1971, S. 11.

2) Vgl. Buschmann, P.: Verbesserung der Wirtschaftlichkeit durch Wertanalyse, in: BFuP, 20. Jg.,1968, S. 462.

3) Behrens, Karl Christian: Absatzwerbung, Wiesbaden 1963, S. 12.

4) Vgl. ebenda, S. 13 f.

5) Vgl. Witte, Eberhard: Forschung, Werbung und Ausbildung als Investitionen, a.a.O., S. 213 f.

Werbefunktion bereitet aber nicht weniger Schwierigkeiten als bei der Forschung und Entwicklung.

So ist die Bestimmung der Werbekosten dann problematisch, wenn man - wie Behrens vorschlägt[1]) - den Begriff der Werbekosten weit faßt und alle aus werbebedingten Erhöhungen der Absatzmengen resultierenden Kostensteigerungen (also auch Kostensteigerungen im Beschaffungs- und Produktionsbereich) den Werbekosten zuschlägt und Kostenersparnisse (z.B. durch bessere Kapazitätsausnutzung) von den Werbekosten abzieht[2]), auch wenn damit dem Interdependenzproblem Rechnung getragen würde[3]). Doch selbst bezüglich des engen Werbekostenbegriffes bestehen in der Literatur und noch mehr in der Praxis erhebliche Meinungsverschiedenheiten[4]), wodurch zwischenbetriebliche Vergleiche sehr erschwert werden.

Noch weit größer sind die Schwierigkeiten der Ermittlung des Umsatzerfolges der Werbung[5]). Sie bestehen im Problem

- der Isolierung der werbebedingten Umsatzwirkungen: da die werbungtreibende Unternehmung meist den Einsatz auch anderer absatzpolitischer Instrumente ändert und die Marktverhältnisse (Nachfrage, Konkurrenz) wechseln, bereitet die Ermittlung der auf die Werbung entfallenden Umsatzänderungen Schwierigkeiten; Zeitvergleiche kommen dafür kaum in Frage[6]);

---

1) Behrens, Karl Christian: Absatzwerbung, a.a.O., S. 123 ff.

2) Vgl. Behrens, Karl Christian: Absatzwerbung, a.a.O., S. 167 f.

3) Bidlingmaier tritt dagegen für einen engen Werbekostenbegriff ein. Vgl. Bidlingmaier, Johannes: Die Kontrolle des wirtschaftlichen Werbeerfolgs, in: Handbuch der Werbung, Hrsg. K.Chr. Behrens, Wiesbaden 1970, S. 805.

4) Vgl. Bidlingmaier, Johannes: Die Kontrolle des wirtschaftlichen Werbeerfolgs, a.a.O., S. 803.

5) Zum folgenden vgl. ebenda, S. 777-780.

6) Zur Problematik der Umsatzerfolgsmessung mit Hilfe des Zeitvergleichs siehe Gerth, Ernst: Die Probleme der Erfolgskontrolle der Werbung für Konsumgüter in absatzpolitischer Sicht, in: ZfbF N.F., 20. Jg., 1968, S. 277 f.

- der Abgrenzung des Wirkungszeitraums der zu prüfenden Werbemaßnahmen: vielfach wirken Werbemaßnahmen in späteren Perioden nach; in den zu prüfenden Zeitraum können Werbemaßnahmen früherer Perioden hineinwirken, wodurch vor allem die Prüfung kurzer Zeiträume erschwert wird;
- in der Berücksichtigung der Auswirkung auf andere Güter, die mit dem Werbeobjekt in komplementärer oder substitutiver Beziehung stehen können.

Zur Ermittlung des werbebedingten Umsatzerfolges sind verschiedene Verfahren der direkten und indirekten Messung entwickelt worden[1]), ein Verfahren zur eindeutigen Bestimmung des Umsatzerfolges liegt jedoch noch nicht vor[2]). Hinzu kommt, daß die Ermittlung des werbebedingten Umsatzerfolges regelmäßig viel zu aufwendig ist, um vom Wirtschaftlichkeitsprüfer durchgeführt zu werden; der Prüfer kann jedoch feststellen, ob die Unternehmung selbst solche Kontrollen durchführt und sorgfältig auswertet.

Selbst wenn das Ist der werbebedingten Umsatzänderungen feststeht und auch die Werbekosten bekannt sind, so bleibt doch die Frage, woher die Norm zur Beurteilung des Werbeerfolges genommen werden kann. Ein- und zwischenbetriebliche Vergleiche kommen als Normen kaum in Frage, da, wie bereits ausgeführt wurde, die Störungsfaktoren zu groß sind und nicht mit der erforderlichen Genauigkeit eliminiert werden können[3]). Um Planwerte als Normen heranziehen zu können, ist zunächst die Qualität der Werbeplanung zu beurteilen. Die Werbeplanung umfaßt u.a. die Festlegung

---

1) Vgl. Strauss, Georg: Grundlagen und Möglichkeiten der Werbeerfolgskontrolle, Berlin 1959; Behrens, Karl Christian: Absatzwerbung, a.a.O., S. 147 ff. und 163 ff.; Jaspert, Friedhelm: Methoden zur Erforschung der Werbewirkung, Diss. Köln, Suttgart 1963, S. 45 ff.; Meyer, Paul W.: Die Werbeerfolgskontrolle, Düsseldorf/Wien 1963; Lucas, D.B./ Britt, St.H.: Messung der Werbewirkung, Aus dem Amerikanischen, Essen 1966, S. 40 ff.

2) Vgl. Korndörfer, Wolfgang: Die Aufstellung und Aufteilung von Werbebudgets, Diss. Frankfurt a.M., Stuttgart 1966, S. 229 f.; Möbius, Georg: Demoskopische Verfahren zur Messung des außerwirtschaftlichen Werbeerfolgs, in: Handbuch der Werbung, Hrsg.: K.Chr. Behrens, Wiesbaden 1970, S. 750 f.

3) Ebenso Bidlingmaier, Johannes: Die Kontrolle des wirtschaft-

- der Werbeobjekte,
- der Zielgruppen,
- der Werbeziele,
- des Werbeetats,
- der Werbekonzeption,
- der Werbemittel,
- der Werbeträger,
- des zeitlichen Einsatzes,
- des geographischen Streubereiches,
- der Streumengen und der Kontakthäufigkeiten[1]).

Aus diesen Elementen läßt sich eine unübersehbare Zahl von Werbestrategien kombinieren, wobei aber die Kombinationsmöglichkeiten durch wirtschaftliche, rechtliche und technische Daten eingeschränkt werden können[2]). Auch kann die Festlegung eines Elementes (z.B. die Bestimmung einer Berufsgruppe als Zielgruppe) die Wahl anderer Elemente (z.B. der Werbemittel und Werbeträger) einschränken.

Für einzelne Elemente der Werbeplanung lassen sich Kostenvergleichsrechnungen anstellen, so z.B. für die Werbemittel und Werbeträger[3]), doch bleibt dabei die Bewertung der Werbewirkung (Erreichen der Zielgruppen, Streuverluste, Anmutung usw.) ein Problem. Der Festlegung der Werbeziele und Werbeobjekte haben Umsatzanalysen und Produktkalkulationen vorauszugehen; die Festlegung anderer Elemente setzt vielfach demoskopische und ökoskopische Untersuchungen voraus[4]).

Aus dem bisher Gesagten wird deutlich, daß es äußerst schwierig ist, Normen für eine ergebnisorientierte Wirtschaftlich-

---

lichen Werbeerfolgs, a.a.O., S. 806.

1) Vgl. Nieschlag, Robert/ Dichtl, Erwin/ Hörschgen, Hans: Marketing, a.a.O., S. 295 f.

2) Vgl. dazu Behrens, Karl Christian: Absatzwerbung, a.a.O., S. 39 ff.

3) Vgl. dazu ebenda, S. 90 f. bzw. S. 100-105; Jacobi, Helmut: Die Planung der Werbestrategien, in: Handbuch der Werbung, Hrsg.: Karl Christian Behrens, Wiesbaden 1970, S. 444 ff. und 460 ff.

4) Vgl. dazu Behrens, Karl Christian: Demoskopische Marktforschung, a.a.O., S. 147-150.

keitsprüfung der Werbefunktion zu finden. Weniger Schwierigkeiten bereitet dagegen eine verfahrensorientierte Prüfung, die die mit der Werbefunktion beauftragte Abteilung mittels eines Schwachstellenkatalogs prüfen kann[1]).

f4) Prüfung der Preispolitik

Der Preis für ein Gut ergibt sich aus der Übereinstimmung der Preisforderung der Anbieter und der Preisgebote der Nachfrage. Da es in vielen Fällen, besonders im Verkauf an Konsumenten, keine Preisverhandlungen zwischen den Marktpartnern gibt, der Verkäufer vielmehr den Preis festsetzt und der Kaufinteressent nur noch entscheiden kann, ob er den Preis akzeptiert oder auf den Kauf verzichtet, gilt es für die Unternehmung, die Preisvorstellungen ihrer möglichen Abnehmer zu schätzen und in der Preispolitik zu berücksichtigen[2]).

Wegen der engen Wechselwirkung zwischen Preis und mengenmäßigem Absatz ist die Frage nach dem "richtigen" Preis zugleich eine Frage nach der gewinnmaximalen Absatzmenge[3]). Für die betriebswirtschaftliche Praxis hat die modellmäßige Bestimmung der gewinnmaximalen Preis-Mengenkombination nur einen begrenzten Wert, da die Unternehmung häufig weder ihre Kosten genau feststellen kann - was vor allem in Mehrproduktunternehmungen schwierig ist -, noch ihre Nachfragekurve genau kennt, diese vielmehr schätzen muß, wobei ihr freilich die Marktforschung eine wertvolle Hilfe sein kann[4]).

---

1) Vgl. Blohm, Hans: Die Werberevision, in: Handbuch der Werbung, Hrsg.: Karl Christian Behrens, Wiesbaden 1970, S. 499 ff., vor allem S. 502 f.

2) Vgl. Sandig, Curt: Betriebswirtschaftspolitik, a.a.O., S.237 ff.

3) Vgl. z.B. Schneider, Erich: Einführung in die Wirtschaftstheorie , II. Teil, Wirtschaftspläne und wirtschaftliches Gleichgewicht in der Verkehrswirtschaft, 10. Aufl., Tübingen 1965, S. 60 ff.; Gutenberg, Erich: Der Absatz, a.a.O., S. 178 ff.

4) Vgl. Behrens, Karl Christian: Demoskopische Marktforschung, a.a.O., S. 143-145; zur Problematik der Ermittlung von Preis-Absatzfunktionen für neuartige Erzeugnisse vgl. Brede, Helmut: Lassen sich Preis-Absatz-Funktionen für neuartige Erzeugnisse durch Befragungen ableiten?, in: ZfbF N.F., 21. Jg., 1969, S. 809 ff. und die dort angegebene Literatur.

Kotler unterscheidet zwischen kosten-, absatz- und wettbewerbsorientierter Preispolitik[1]). Die kostenorientierte Preispolitik, die vor allem in der Auftragswirtschaft (z.B. Bauwirtschaft und Großmaschinenbau) angewandt wird, entspricht dem Unternehmungsziel der Absatzmaximierung bei voller Kostendeckung bzw. bei Erreichen eines bestimmten Mindestgewinns (wobei als Mindestgewinn ein bestimmter Prozentsatz von den Selbstkosten gilt). Jacob zeigt, daß eine Unternehmung, die ihre Preisforderung - ohne Kenntnis der Nachfragekurve - ausschließlich nach ihren Kosten ausrichtet, damit automatisch ihren Absatz maximiert; nur wenn die Unternehmung zu wenig absetzt und die dadurch bedingte zu hohe Fixkostenbelastung zu Preisen führt, die über den am Markt erzielbaren Preisen liegen, so manövriert die Unternehmung sich selbst aus dem Markt hinaus[2]). Wenn die Unternehmung nicht Absatz-, sondern Gewinnmaximierung anstrebt, führt eine kostenorientierte Preispolitik nicht zum Ziel[3]); dennoch wird der Wirtschaftlichkeitsprüfer eine derartige Preispolitik nicht beanstanden können, wenn die so kalkulierten Preise in etwa den Preisforderungen der Konkurrenten entsprechen und/oder weder durch ihre Höhe zu einer Unterbeschäftigung noch infolge von Kalkulationsfehlern zu Substanzverlusten führen.

Als die bedeutendste Form der absatzorientierten Preispolitik kann man die Preisdifferenzierung ansehen[4]). Die Preisdifferenzierung kann einmal den Zweck haben, durch Abschöpfen der Konsumentenrente den Ertrag zu steigern[5]); sie kann aber auch

---

1) Kotler, Philip: Marketing Management, a.a.O., S. 361.

2) Jacob, Herbert: Preispolitik, 2. Aufl., Wiesbaden 1971, S. 113-116.

3) Vgl. Gutenberg, Erich: Der Absatz, a.a.O., S. 348-350.

4) Vgl. Vormbaum, Herbert: Differenzierte Preise. Differenzierte Preisforderungen als Mittel der Betriebspolitik, Köln und Opladen 1960, S. 80 ff.

5) Zum Begriff der Konsumentenrente vgl. Gutenberg, Erich: Der Absatz, a.a.O., S. 337.

der Kostensenkung und damit der Steigerung der Kostenwirtschaftlichkeit wie der Ökonomität dienen, indem die Preisdifferenzierung zu einer ausgeglicheneren Beschäftigung der Unternehmung führen, die Nachfrage auf bestimmte "Kerntypen" des Produktions- und Absatzprogramms konzentrieren, die Zahl unwirtschaftlicher Klein-, Eil- und Sonderaufträge beschränken soll usw. und auf diese Weise die Fertigungs- und Vertriebskosten senken hilft. Voraussetzung für die Anwendung der Preisdifferenzierung ist, daß der Gesamtmarkt für das Produkt in abgeschlossene Teilmärkte aufspaltbar ist und die Konkurrenten nicht die Preisdifferenzierung durch Preisunterbietungen stören. Der Wirtschaftlichkeitsprüfer hat vor allem zu prüfen, ob die Unternehmung nach Möglichkeiten sucht, durch Preisdifferenzierung ihre Wirtschaftlichkeit zu steigern.

Neben kosten- und absatzorientierter Preispolitik ist eine dritte Form der Preisbildung möglich, die Orientierung an der Konkurrenz[1]). Auf oligopolistischen Märkten kann diese Orientierung so weit gehen, daß die Unternehmung auf eine eigene Preispolitik völlig verzichtet (bzw. verzichten muß) wie z.B. im Falle des Preiskartells oder der Anlehnung an einen Preisführer[2]); die Preispolitik stellt dann kein absatzpolitisches Mittel mehr dar, die Preise können in diesem Fall auch nicht beurteilt werden, sondern sind als ein Datum hinzunehmen; um so wichtiger werden dann die übrigen absatzpolitischen Instrumente sowie die anpassungspolitischen Maßnahmen vor allem im Fertigungs- und Investitionsbereich.

Die Preispolitik und ihre Beurteilung werden dadurch erschwert, daß in der Praxis die Produktgruppen kosten- und/oder nachfragemäßig verbunden sind[3]); die Preispolitik muß darauf gerichtet sein, den Gesamterfolg des Produktions- und Absatzprogramms zu

---

1) Vgl. Kotler, Philip: Marketing Management, a.a.O., S.366-368.

2) Vgl. Schneider, Erich: Einführung in die Wirtschaftstheorie, II.Teil, a.a.O., S. 353 ff.; Gutenberg, Erich: Der Absatz, a.a.O., S. 320 ff.; Kotler, Philip: Marketing Management, a.a.O., S. 366 f.

3) Vgl. dazu S. 96.

maximieren, was eine simultane Festlegung und Beurteilung der Preise erforderlich macht.

Neben den bisher behandelten absatzpolitischen Instrumenten stehen der Unternehmung weitere Mittel zur Absatzbeeinflussung zur Verfügung, so z.B. die Lieferungs- und Zahlungsbedingungen und der Kundendienst. Aus Raumgründen kann darauf nicht weiter eingegangen werden.

g) Die Investitions- und Finanzierungsfunktion

g1) Die Investitionsfunktion

Im weitesten Sinne kann man unter Investition die "Einkleidung" von Geld in Güter verstehen[1]). Da die Güter des Anlagevermögens "dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft zu dienen"[2]) bestimmt sind, wird die Unternehmung durch ihren Erwerb auf längere Zeit festgelegt; Fehlentscheidungen sind hierbei eher möglich und überdies folgenschwerer als Fehler bei der Beschaffung von Verbrauchsstoffen. Aus diesem Grund soll der Investitionsbegriff auf die Umwandlung von Geld in Güter des Anlagevermögens beschränkt werden; außerdem werden aus Raumgründen in den folgenden Betrachtungen die Besonderheiten von Investitionen in Finanzanlagen und immateriellen Gütern des Anlagevermögens (Beteiligungen, Wertpapiere, Ausleihungen, Patente und Lizenzen) ausgeklammert.

Nach dem Zweck der Investition lassen sich Ersatz-, Rationalisierungs- und Erweiterungsinvestitionen unterscheiden. In der Realität treten jedoch vielfach Überschneidungen auf; so kann z.B. die Anlage, die eine andere Anlage ersetzen soll, gleichzeitig wirtschaftlicher arbeiten und/oder eine größere Kapazität aufweisen.

Die mit der Investitionstätigkeit verbundenen Aufgaben lassen

---

1) In diesem Sinne versteht Schneider die Investition. Schneider, Erich: Wirtschaftlichkeitsrechnung. Theorie der Investition, 7. Aufl., Tübingen und Zürich 1968, S. 1.

2) § 152 Abs. 1 AktG.

sich unterteilen in:
- die Investitionsplanung,
- die Investitionsgenehmigung,
- die Angebotseinholung und die Auftragsvergabe,
- die Ausführung und Abnahme[1]).

Was die Auftragsvergabe betrifft, so kann auf die Ausführungen bei der Behandlung der Beschaffungsfunktion verwiesen werden[2]); die Prüfung der Ausführung und Abnahme soll aus Raumgründen hier nicht behandelt werden; die folgenden Ausführungen werden sich vielmehr auf die Prüfung der Investitionsplanung beschränken.

Die Betriebswirtschaftslehre hat eine Anzahl von Modellrechnungen entwickelt, mit deren Hilfe ermittelt werden soll, ob sich eine Investition lohnt bzw. welche von mehreren Investitionsmöglichkeiten vorzuziehen ist. Da hier der Wirtschaftlichkeitsbegriff nicht auf die Kostenwirtschaftlichkeit beschränkt, sondern als marktwirtschaftliche Wirtschaftlichkeit oder Ökonomität verstanden wird, können hier auch solche Investitionsrechnungen berücksichtigt werden, die sonst als Rentabilitätsrechnungen bezeichnet werden. Im folgenden sollen nicht die einzelnen Investitionskalküle dargestellt und abgeleitet werden[3]); es soll nur auf die mit den Investitionsrechnungen verbundenen Prämissen und ihre Problematik eingegangen werden.

Die Investitionsrechnungen lassen sich in statische und dynamische Verfahren einteilen. Zu den statischen Verfahren zählen:
- Die Kostenvergleichsrechnungen: Welche von verschiedenen Anlagen arbeitet mit den niedrigsten Kosten?

---

1) Vgl. Scheffler, Hans Eberhard: Investitionen und ihre Wirtschaftlichkeit, a.a.O., S. 87 ff.; ders.: Prüfung von Investitionen, a.a.O., S. 65.

2) Siehe S. 86 f.

3) Vgl. dazu u.a. Schneider, Erich: Wirtschaftlichkeitsrechnung, a.a.O., S. 32 ff; Heister, Matthias: Rentabilitätsanalyse von Investitionen. Ein Beitrag zur Wirtschaftlichkeitsrechnung, Köln und Opladen 1962; Jacob, Herbert: Neuere Entwicklungen in der Investitionsrechnung, in: ZfB, 34. Jg. 1964, S. 487-507, 551-594; Blohm,Hans/ Lüder, Klaus: Investition. Schwachstellen im Investitionsbereich des Industriebetriebes und Wege zu ihrer Beseitigung, 2. Aufl., München 1972, S. 50 ff.; Schmidt, Ralf-Bodo: Unternehmungsinvestitionen. Strukturen - Entscheidungen - Kalküle, Reinbek bei Hamburg 1970, S. 81 ff.

- Die Gewinnvergleichsrechnungen: Welche von verschiedenen Anlagen erwirtschaftet den höchsten Gewinn?
- Die Rentabilitätsvergleichsrechnungen: Die Kostenersparnis bzw. der Gewinn werden auf das eingesetzte Kapital bezogen, um Investitionen mit unterschiedlichem Kapitalbedarf vergleichbar zu machen.
- Die Amortisations- oder pay-off-Methode: Amortisiert sich die Anlage in der gewünschten Zeit? Welche von verschiedenen Anlagen amortisiert sich am schnellsten?[1])

Gemeinsam ist den statischen Modellen, daß keine Unterschiede im zeitlichen Anfall der Aufwendungen und Erträge (bzw. Einnahmen und Ausgaben[2])) berücksichtigt werden[3]).

Die dynamischen Verfahren berücksichtigen dagegen durch Abzinsung die zeitliche Verteilung von Einnahmen und Ausgaben; gleichzeitig wird durch die Abzinsung das mit der Investition verbundene Risiko verringert, denn infolge der Abzinsung haben die später anfallenden Einnahmen und Ausgaben ein geringeres Gewicht als die Zahlungsströme der ersten Perioden. Zu den dynamischen Verfahren zählen:

- Die Kapitalwertmethode: Hierbei wird von der Summe der abgezinsten Einnahmen die Summe der abgezinsten Ausgaben abgezogen; die Investition ist vorteilhaft, wenn der Kapitalwert größer oder gleich null ist; bei einer Auswahl unter mehreren Investitionsmöglichkeiten gilt die Investition als die vorteilhafteste, deren positiver Saldo am größten ist; problematisch ist die Festlegung des Kapitalzinsfußes.
- Die Interne-Zinsfuß-Methode: Bei welchem Zinsfuß ist der Kapitalwert der Investition gleich null? Der Interne Zinsfuß muß größer oder gleich dem Kalkulationszinsfuß sein, damit die Investition als wirtschaftlich bezeichnet werden kann;

---

1) Die pay-off-Methode kann auch dynamisch angewandt werden; in diesem Fall sind die Investitionsrückflüsse zu diskontieren.

2) Vgl. dazu Lücke, der nachweist, daß Investitionsrechnungen auf Grund von Ausgaben- und Einnahmen-Diskontierungsreihen zum gleichen Ergebnis führen wie Rechnungen mit diskontierten Kosten und Erträgen. Lücke, Wolfgang: Investitionsrechnungen auf der Grundlage von Ausgaben oder Kosten, in: ZfhF N.F., 7. Jg., 1955, S. 310-324.

3) Zum Unterschied zwischen Statik und Dynamik vgl. auch Schneider, Erich: Einführung in die Wirtschaftstheorie, II. Teil, a.a.O., S. 262 ff.

bei einer Auswahl unter mehreren Investitionsmöglichkeiten ist der höchste Interne Zinsfuß am vorteilhaftesten.

- Die Annuitätsmethode: Sind bei einem gegebenen Kalkulationszinsfuß die durchschnittlichen jährlichen Einnahmen größer oder mindestens gleich den durchschnittlichen jährlichen Ausgaben? Bei welcher Investition ist der positive Saldo am größten?
- Die MAPI-Methode: Ist es vorteilhafter, eine Ersatzinvestition sofort oder später (nach einem oder mehreren Jahren) vorzunehmen?

Die aufgeführten Modelle zeichnen sich durch Unterschiede in den Fragestellungen, Prämissen und Informationsanforderungen aus. So steht bei der pay-off-Methode die Liquiditätswirkung (und gleichzeitig das Risiko) der Investition im Vordergrund, während bei den anderen Methoden nach der Gewinn- oder Rentabilitätswirkung gefragt wird. Bei der Kostenvergleichsrechnung wird unterstellt, daß die Leistungen der Anlagen gleich sind bzw., dadurch daß die Kosten pro Leistungseinheit statt der Gesamtkosten ermittelt werden, gleichnamig gemacht werden können. Kostenvergleichsrechnungen eignen sich daher besonders für Rationalisierungs- und Ersatzinvestitionen. Die anderen statischen Verfahren verlangen, daß die Höhe der Gewinne pro Investitionsobjekt bekannt ist; dynamische Verfahren verlangen darüber hinaus, daß auch die zeitliche Verteilung der Einnahmen und Ausgaben bekannt ist.

Diese Unterschiede haben zur Folge,daß je nach dem Investitionsobjekt einzelne Investitionsrechnungen besser und andere weniger geeignet erscheinen. Dennoch können im Einzelfall mehrere Rechenmodelle anwendbar sein. Die Tatsache, daß Rechenverfahren wie z.B. die Kapitalwert- und die Interne Zinsfuß-Methode zu entgegengesetzten Ergebnissen kommen können, obwohl sie auf die gleiche Grundgleichung zurückzuführen sind[1]), läßt die Frage

---

1) Siehe dazu Rechenbeispiele bei Heister, Matthias: Rentabilitätsanalyse von Investitionen, a.a.O., S. 86 ff.; Blohm, Hans/ Lüder, Klaus: Investition, a.a.O., S. 79 f.; Schneider, Dieter: Investition und Finanzierung, 2. Aufl., Opladen 1971, S. 174 ff.

noch bedeutsamer erscheinen, welche Rechnung im Einzelfall anzuwenden ist.

Allgemein läßt sich nicht sagen, welche Investitionsrechnung anzuwenden ist; stets werden die im Rechenverfahren enthaltenen Prämissen sowie die zur Verfügung stehenden oder schätzweise zu ermittelnden Daten zu prüfen sein[1]). Danach kann es sich empfehlen, für mittelfristige Investitionsprojekte andere Verfahren als für langfristige Projekte[2]) oder für ex-post-Betrachtungen (Prüfungen) andere Methoden anzuwenden als für ex-ante-Rechnungen (Planungsrechnungen).

Sämtliche bisher genannten Modelle weisen einige Prämissen auf, die in der Realität nicht gegeben sind und die die Ermittlung einer maximalen Wirtschaftlichkeit beeinträchtigen. So kann die Unternehmung nicht alle als lohnend angesehenen Investitionen vornehmen, wenn die für Investitionen verfügbaren Finanzmittel beschränkt sind; oft lassen sich dem einzelnen Investitionsobjekt keine Erträge zurechnen, weil sie nur einen Teil des gesamten Produktionsapparates bilden ("zeitlich horizontale Interdependenz "[3])). Die einzelnen Investitionen erfordern unterschiedliche Ausgaben (sowohl ihrer Höhe nach als nach ihrem zeitlichen Anfall) und erwirtschaften unterschiedliche Einnahmen; die zurückfließenden Beträge können als Zahlungsmittel verwendet oder reinvestiert werden und neue Erträge bringen oder zur Schuldentilgung eingesetzt werden; das bedeutet, daß Investition und Finanzierung zusammen zu betrachten sind. Die Nutzungsmöglichkeit einer Investition hängt oft ab von bereits früher getätigten Investitionen oder von in späteren Jahren vorzunehmenden Investitionen ("zeitlich vertikale Interdependenz"[3])).

---

1) So lautet beispielsweise eine wesentliche Prämisse der Internen Zinsfuß-Methode, daß die Verzinsung zum Internen Zinsfuß nicht nur für die zur Diskussion stehende Investition, sondern auch für die Folgeinvestitionen aus dem zurückfließenden Kapital erreicht wird.

2) Ebenso Koch, Helmut: Probleme der Investitionsplanung, in: ZfB, 39. Jg., 1969, S. 771.

3) Jacob, Herbert: Neuere Entwicklungen in der Investitionsrechnung, a.a.O., S. 504.

Die zeitlich horizontalen und vertikalen Interdependenzen werden erst durch simultane dynamische Investitionsprogramme berücksichtigt. Die bisher für simultane Investitionsrechnungen entwickelten Lösungsansätze lassen sich in produktionsorientierte Modelle[1]) und budget- oder kapitalorientierte Modelle[2]) unterscheiden. Die produktionsorientierten Modelle erstreben eine gleichzeitige optimale Bestimmung von Produktionsprogramm und Investitionsprogramm; zwar gehen sie (durch vereinfachende Annahmen) davon aus, daß nur begrenzte Finanzierungsmittel zur Verfügung stehen und die Liquidität der Unternehmung aufrechterhalten werden muß, doch werden Fragen der Kapitalbeschaffung, die schließlich das Investitionsbudget entscheidend mitbeeinflussen, ausgeklammert. Die budgetorientierten Modelle betonen die Abstimmung zwischen Investitionsprogramm und Kapitalbeschaffung und -verwendung, machen dafür vereinfachende Annahmen hinsichtlich des Produktionsprogramms und anderer Planungsbereiche der Unternehmung[3]).

Die simultanen Investitionskalküle bedeuten gegenüber den traditionellen Rechenverfahren einen großen Fortschritt, doch berücksichtigen auch sie erst einen Teil der tatsächlich bestehenden Interdependenzen. Um die gesamten auf das Optimum des Investitionsprogramms einwirkenden Faktoren zu erfassen, müßte ein Unternehmungs-Totalmodell geschaffen werden, wozu

---

1) Hierzu werden gerechnet u.a. die Ansätze von Förstner, Karl/ Henn, Rudolf: Dynamische Produktionstheorie und Lineare Programmierung, Meisenheim am Glan 1957; Swoboda, Peter: Die simultane Planung von Rationalisierungs- und Erweiterungsinvestitionen und von Produktionsprogrammen, in: ZfB, 35.Jg., 1965, S. 148 ff.; Jacob, Herbert: Neuere Entwicklungen in der Investitionsrechnung, a.a.O., S. 551 ff.

2) Hierzu werden gerechnet u.a. die Ansätze von Dean, Joel: Capital Budgeting, New York 1951; Albach, Horst: Investition und Liquidität. Die Planung des optimalen Investitionsbudgets, Wiesbaden 1962; Bellinger, Bernhard: Langfristige Finanzierung, Wiesbaden 1964, S. 117 ff.

3) Vgl. Seelbach, H.: Planungsmodelle in der Investitionsrechnung, Würzburg/ Wien 1967, S. 9 ff.; Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 3. Bd., Die Finanzen, 5. Aufl., Berlin/ Heidelberg/ New York 1972, S. 354 ff.; Schmidt, Ralf-Bodo: Unternehmungsinvestitionen, a.a.O., S. 123 ff.

bis heute aber weder die betriebswirtschaftlichen Kenntnisse noch die mathematischen Verfahren in der Lage sind. Von diesen Schwierigkeiten abgesehen, dürfte sich schon aus Gründen der Wirtschaftlichkeit die Einbeziehung einer größeren Zahl von Variablen verbieten, da mit zunehmender Zahl von Variablen der Rechenaufwand überaus stark anwächst und schließlich die Kapazität auch der modernsten Rechenanlagen übersteigt[1]).

Für Wirtschaftlichkeitsprüfungen bleibt festzustellen, daß es bisher noch kein Rechenmodell gibt, mit dem eindeutig die marktwirtschaftliche Produktivität einer Investition ermittelt werden kann. Dennoch sind die aufgeführten Rechenmodelle unentbehrlich für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit; sie reichen nur nicht zur Beurteilung aus, sondern sind durch andere Überlegungen z.B. des Risikos und der Flexibilität der Investition, der Auswirkung auf andere Unternehmungsbereiche usw. zu ergänzen. In einer verfahrensorientierten Prüfung kann der Wirtschaftlichkeitsprüfer nicht die Anwendung eines bestimmten Rechenverfahrens beanstanden, sondern lediglich feststellen,

- ob versucht wurde, die Wirtschaftlichkeit der geplanten Investition rechnerisch zu ermitteln;
- in welcher Weise die durch die Prämissen des Rechenverfahrens ausgeklammerten Einflußgrößen berücksichtigt wurden;
- ob die Ansätze für Aufwand und Ertrag realistisch und begründet waren usw.[2])[3]).

---

1) Daher kann der Meinung Schefflers, die vielfältigen Interdependenzen ließen sich durch die Optimierungsrechnung erfassen, nicht zugestimmt werden. Scheffler, Hans-Eberhard: Prüfung von Investitionen, a.a.O., S. 55.

2) Siehe auch S. 36 f.

3) Hingewiesen werden soll noch auf die Möglichkeit, die Investitionstätigkeit der Unternehmung mit Hilfe von Schwachstellen-Katalogen zu prüfen. Vgl. dazu Gerbel, B.M.: Rentabilität. Fehlinvestitionen, ihre Ursachen und ihre Verhütung, 2. Aufl., Wien 1955, S. 170-224; Blohm, Hans/ Lüder, Klaus: Investition, a.a.O., S. 9-46.

g2) Die Finanzierungsfunktion

Nach Gutenberg besteht die Hauptaufgabe der Finanzwirtschaft
"a) in der Bereitstellung des für die Durchführung des Unternehmungszweckes oder speziellen Betriebsvorhabens erforderlichen Kapitals,
b) in der Abstimmung des bereitgestellten bzw. bereitzustellenden Kapitals nach Art und Höhe auf die zu finanzierenden Vorhaben,
c) in Maßnahmen zur Aufrechterhaltung des finanziellen Gleichgewichts"[1]).

Die Finanzierungsfunktion als Teilaufgabe der Unternehmung hat dabei ebenso wie die anderen Unternehmungsfunktionen die Ziele der gesamten Unternehmung zu verfolgen. Im folgenden soll erst die Prüfung der Maßnahmen zur Aufrechterhaltung des finanziellen Gleichgewichts, also der Liquidität, und anschließend die Prüfung der Kapitalbereitstellung behandelt werden.

g21) Prüfung der Liquiditätspolitik

Witte versteht unter Liquidität "die Fähigkeit der Unternehmung, die zu einem Zeitpunkt zwingend fälligen Zahlungsverpflichtungen uneingeschränkt erfüllen zu können"[2]). Nun ist aber Giese darin zuzustimmen, daß eine Unternehmung noch nicht als liquide anzusehen ist, wenn sie zwar die zwingend fälligen, geplanten und ungeplanten, Zahlungsverpflichtungen erfüllen, darüber hinaus aber keine aus unternehmerischen Entscheidungen sich ergebenden Zahlungen mehr leisten kann[3]). Daher wird der Begriff der Liquiditätspolitik hier nicht wie bei Witte beschränkt auf "die Gesamtheit aller Maßnahmen, die bewirken sollen, daß die Unternehmung

---

1) Gutenberg, Erich: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 93.

2) Witte, Eberhard: Die Liquiditätspolitik der Unternehmung, Tübingen 1963, S. 15 (im Original kursiv); zu anderen Liquiditätsbegriffen vgl. z.B. Stützel, Wolfgang: Liquidität, in: HdSW, Bd. 6, Stuttgart/ Tübingen/ Göttingen 1959, S. 622 ff.; Giese, Olaf: Das betriebswirtschaftliche Problem der Liquidität. Zur Liquiditätsplanung industrieller Unternehmungen, Diss. FU Berlin 1971, S. 14 ff.

3) Giese, Olaf: Das betriebswirtschaftliche Problem der Liquidität, a.a.O., S. 40 f.

jederzeit alle zwingend fälligen Zahlungsverpflichtungen uneingeschränkt erfüllen kann"[1]), sondern er umfaßt außer den obligatorischen geplanten und ungeplanten Zahlungen auch die dispositiven Zahlungen[2]).

Die Feststellung, ob eine Unternehmung liquide ist, kann nicht anhand irgendwelcher Bilanzrelationen getroffen werden[3]), sondern ergibt sich aus dem Vergleich der liquiden Mittel[4]) zuzüglich der Einnahmen der betrachteten Periode abzüglich der Ausgaben, wobei zu keinem Zeitpunkt (Witte sagt: an keinem Tag[5])) die Ausgaben überwiegen dürfen[6]).

Zur Planung der Liquidität ebenso wie zu ihrer Beurteilung ist die Höhe der erforderlichen Mittel festzustellen. Als Motive für die Bereitstellung liquider Mittel lassen sich nennen:
- das Transaktionsmotiv,
- das Vorsichtsmotiv,
- das Spekulationsmotiv[7]).

Dem Transaktionsmotiv entsprechend sind gerade soviel liquide Mittel bereitzuhalten, wie benötigt werden, um die fälligen Zahlungen zu leisten; bei einem völligen Gleichlauf von Einnahmen und Ausgaben könnte auf eine Transaktionskasse verzichtet werden. Reichen die liquiden Mittel nicht aus, um den Zahlungsverpflichtungen nachzukommen, so ist der Unternehmungszweck gefährdet, da die Unternehmung liquiditätspolitische Maßnahmen

---

1) Witte, Eberhard: Die Liquiditätspolitik der Unternehmung, a.a.O., S. 28 (im Original kursiv).

2) Vgl. Giese, Olaf: Das betriebswirtschaftliche Problem der Liquidität, a.a.O., S. 66 ff.

3) Auf die Problematik der Anwendung von Bilanzrelationen als Normen zur Beurteilung der Finanzierung ist weiter unten noch näher einzugehen. Siehe S. 140 ff.

4) Zum Begriff der liquiden Mittel siehe S. 134.

5) Witte, Eberhard: Die Liquiditätspolitik der Unternehmung, a.a.O., S. 14.

6) Vgl. Giese, Olaf: Das betriebswirtschaftliche Problem der Liquidität, a.a.O., S. 64 ff.

7) Vgl. Keynes, John Maynard: Allgemeine Theorie der Beschäftigung, des Zinses und des Geldes, Aus dem Englischen, 3. Aufl., Berlin 1966, S. 143.

ergreifen muß, die Gewinneinbußen oder gar Verluste verursachen[1]); wenn die Zahlungskraft nicht einmal ausreicht, um die zwingend fälligen Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen, so ist der Bestand der Unternehmung ernsthaft gefährdet, da Zahlungsunfähigkeit Konkursgrund ist[2]). Damit gibt das Gebot, die Zahlungsfähigkeit zu erhalten, die Untergrenze der Transaktionskasse an[3]). Dadurch daß Zahlungsmittel für ertragbringende Investitionen oder zur Tilgung verzinslicher Kredite verwendet werden könnten, erfordert das Wirtschaftlichkeitsprinzip, daß die Transaktionskasse nicht mehr Zahlungsmittel enthalten soll, als unbedingt nötig ist; das Wirtschaftlichkeitsprinzip bestimmt damit die Obergrenze der Transaktionskasse.

Das Vorsichtsmotiv, das zur Bildung von Liquiditätsreserven führt, ergibt sich daraus, daß die Finanzierungsfunktion genau wie andere Unternehmungsfunktionen Gefahren verschiedener Art ausgesetzt ist. Witte unterteilt diese finanzwirtschaftlichen Gefahren in:

- Errechnete Gefahren wie z.B. verspätete Forderungseingänge, Forderungsausfälle, Wechselregresse usw., für die sich aus der Zusammensetzung vieler ähnlicher Einzelfälle eine an Sicherheit grenzende Aussage treffen läßt und die daher bereits bei der Ermittlung der für die Transaktionskasse notwendigen liquiden Mittel berücksichtigt werden können[4]).

---

1) Als liquiditätspolitische Maßnahmen sind hier nur solche zu verstehen, die allein aus Liquiditätsgründen sinnvoll sind; dazu rechnen nicht Maßnahmen, die wie z.B. die Steigerung des Vermögensumschlags gleichzeitig erfolgsteigernd wirken. Vgl. Witte, Eberhard: Die Liquiditätspolitik der Unternehmung, a.a.O., S. 41 ff.

2) § 102 Konkursordnung; allerdings ist eine nur vorübergehende Zahlungsunfähigkeit (Zahlungsstockung) noch kein Konkursgrund. Vgl. Klebba, W.: Von der Zahlungsstockung zur Zahlungseinstellung, in: WPg, Jg. 12, 1959, S. 16-18 und S. 41-44.

3) Durch eine entsprechende Beeinflussung der zeitlichen Verteilung der Ein- und Auszahlungen könnte diese Untergrenze weiter herabgesetzt werden, doch sind dadurch entsprechende organisatorische Voraussetzungen notwendig (z.B. unmittelbarer Einfluß der Finanzabteilung auf die wichtigsten Ausgaben tätigenden Stellen innerhalb der Unternehmung).

4) Vgl. Witte, Eberhard: Zur Bestimmung der Liquiditätsreserve, in: ZfB, 34. Jg., 1964, S. 768.

- Ignorierte Gefahren, die für sehr unwahrscheinlich gehalten werden, deren Eintreten aber als so katastrophal erscheint, daß die Unternehmung weder willens noch fähig ist, dafür Sicherheitsvorkehrungen zu treffen. Als Beispiel nennt Witte Naturkatastrophen, Kriege und Enteignungen[1]).
- Erwogene Gefahren, die zwischen den errechneten und den ignorierten Gefahren stehen und die sich nicht quantifizieren lassen, deren Eintreffen aber als so wahrscheinlich erscheint, daß sie sich nicht ignorieren lassen. Die erwogenen Gefahren resultieren aus der Tatsache unscharfer Finanzpläne, die ihrerseits begründet sind durch "die objektive Unmöglichkeit, alle Informationen über die zukünftige Entwicklung zu erfassen"[2]), und durch "subjektive Unzulänglichkeiten, die als Planungsmängel und Irrtümer auch dort auftreten, wo eine richtige Planung möglich wäre"[3]). Schließlich macht der bewußte Verzicht auf Planschärfe einen Reservezuschlag notwendig, z.B. dadurch daß Liquiditätspläne nicht nach Tagen, sondern nur nach Wochen oder Dekaden aufgeteilt werden[4]).

Um den erwogenen Gefahren zu begegnen, sind Liquiditätsreserven zu bilden, wobei die Liquidität als Existenzbedingung der Unternehmung den Ansatz der maximalen Gefahr verlangt. Ausgangspunkt zur Ermittlung der notwendigen Reserven ist die maximale Abweichung aus den Finanzplänen der Vergangenheit, die zu korrigieren ist, wenn "völlig neuartige Entwicklungen oder ungewohnte eigene Projekte Abweichungen vermuten lassen, die nicht aus dem Erfahrungsschatz abgeleitet werden können"[5]).

Die Analyse der Bestimmungsgründe für die Höhe der notwendigen Liquiditätsreserven zeigt die Punkte, an denen die Wirtschaftlichkeitsprüfung anzusetzen hat: es sind die subjektiven Unzulänglichkeiten bei der Planung sowie der freiwillige Verzicht

---

1) Vgl. Witte, Eberhard: Zur Bestimmung der Liquiditätsreserve, a.a.O., S. 768.

2) Ebenda, S. 769 (im Original teilweise kursiv).

3) Ebenda, S. 769 (im Original teilweise kursiv).

4) Vgl. ebenda.

5) Ebenda.

auf Planungsschärfe. Es ist also zu prüfen, ob die Unternehmung regelmäßig Soll-Ist-Vergleiche durchführt und diese auch dazu auswertet, immer wiederkehrende Schätzfehler festzustellen und auszumerzen; außerdem ist zu prüfen, ob durch eine größere Detaillierung der Planung ein Abbau an Liquiditätsreserven möglich ist. Hierbei ist wiederum das Gebot der Wirtschaftlichkeit bei der Durchführung der Planung zu beachten[1]).

Da die Bewertung des Risikos immer subjektive Elemente enthält, läßt sich keine allgemeingültige Norm für die Bemessung der Sicherheitsreserven oder für ihre Beurteilung aufstellen. Es ist auch zu bedenken, daß ein Übermaß an Liquiditätsreserven zwar Wirtschaftlichkeit und Rentabilität beeinträchtigt, daß aber ein Fehlbedarf an liquiden Mitteln weit verlustreicher sein kann. In der Literatur wird zwar versucht, optimale Liquiditätsreserven als Funktionen von Kosten der Reservehaltung und Ertragserwartungen der Sicherheitsbestände - wobei die Erträge auch die durch die Reserve vermiedenen Verluste einschließen - zu bestimmen, doch lassen sich daraus keine in der Praxis verwendbaren Normen ableiten[2]). Den Wirtschaftlichkeitsprüfern könnten bei der Prüfung der Höhe der Reserven Vergleiche mit anderen Unternehmungen des gleichen Typs wertvolle Hilfe leisten, indem sie Anhaltspunkte für die notwendige Höhe der Reserven geben und anzeigen könnten, welchen Grad an Genauigkeit man von einer guten Finanzplanung erwarten darf.

Als drittes Motiv für die Liquiditätshaltung wurde die Spekulation genannt; ein Spekulationsmotiv liegt beispielsweise vor, wenn die Unternehmung schon jetzt eine Erhöhung des Grund- oder Stammkapitals vornimmt oder einen langfristigen Kredit aufnimmt, weil eine Verschlechterung der Kapitalmarktlage erwartet wird, aber mit der Investition noch wartet, weil man mit einer Preissenkung oder dem Erscheinen eines neuen Produktes rechnet. Hier wird der Wirtschaftlichkeitsprüfer auf Grund

---

1) Vgl. Kortzfleisch, Gert v.: Die Grundlagen der Finanzplanung, Berlin 1957, S. 75-78; Orth, Ludwig: Die kurzfristige Finanzplanung industrieller Unternehmungen, Köln und Opladen 1961, S. 51.

2) Vgl. Orth, Ludwig: Die kurzfristige Finanzplanung industrieller Unternehmungen, a.a.O., S. 82 ff.

seiner Erfahrungen und der Gepflogenheiten der Praxis zu beurteilen haben, ob die Entscheidung für die spekulative Maßnahme mit ausreichender Sorgfalt vorbereitet wurde, insbesondere ob begründete Erfolgsaussichten bestanden, die Gewinnchancen im angemessenen Verhältnis zum Verlustrisiko standen und ein Mißerfolg nicht den Unternehmungsbestand ernsthaft gefährden konnte.

Problematisch ist der hier aufgezeigte Weg zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Liquiditätspolitik deshalb, weil in der Praxis keine Trennung der liquiden Mittel nach Liquiditätsmotiven vorgenommen wird; dennoch erscheint diese Methode sinnvoller als eine globale Beurteilung der Liquidität, die auf problematische Betriebsvergleiche oder Finanzierungsgrundsätze zurückgreifen müßte[1]).

In welcher Form sind die liquiden Mittel zu halten? Unter liquiden Mitteln versteht man zunächst einmal die Kassenbestände im weiteren Sinne, d.h. nicht nur den Bestand an gesetzlichen Zahlungsmitteln, wie der Begriff "Kasse" bilanzrechtlich verstanden wird, sondern darüber hinaus alle geldnahen Bestände, die mit Sicherheit und ohne Liquidationsverluste innerhalb eines Tages in ein allgemeines Zahlungsmittel umgewandelt werden können: Zentralbankguthaben, Postscheckguthaben, Sichteinlagen bei Geschäftsbanken, fällige Termineinlagen, fällige Schecks, mit deren Einlösung sicher gerechnet werden kann[2]).

Nun braucht aber ein Geldbetrag, der gegen Ende des Planungszeitraums für Transaktionen benötigt wird, nicht bereits zu Anfang in der Kasse bereitzuliegen; dieser Betrag kann vielmehr kurzfristig angelegt ("investiert"[3])) werden, um dann zum

---

1) Bezüglich der Finanzierungsgrundsätze siehe S. 140 ff.

2) Vgl. Giese, Olaf: Das betriebswirtschaftliche Problem der Liquidität, a.a.O., S. 187 f.

3) Hierin zeigt sich die enge Verbindung zwischen Investition und Liquidität; überwiegend wird die kurzfristige Anlage flüssiger Mittel jedoch nicht dem Investitionsbereich, sondern der Funktion der Kassenhaltung zugerechnet. So z.B. auch vom Arbeitskreis Hax der Schmalenbach-Gesellschaft: Investi-

Fälligkeitstermin wieder verflüssigt zu werden; dieser Betrag kann aber auch zur längerfristigen Investition oder zur Kredittilgung verwandt werden, wobei die Unternehmung sich einen neuen Kredit einräumen läßt, der erst zum Bedarfszeitpunkt in Anspruch genommen wird. Unter Wirtschaftlichkeits- und Rentabilitätsgesichtspunkten sind die liquiden Mittel so bereitzuhalten, daß die Kosten für die Liquiditätshaltung minimiert werden. Hierbei sind die Aufwendungen und Erträge zu vergleichen für

- die Kassenhaltung (keine Erträge, aber auch keine Aufwendungen, da die Verwaltungskosten unerheblich sind);
- die vorübergehende Anlage der flüssigen Mittel (Erträge aus der Anlage abzüglich An- und Verkaufsspesen und Liquidationsverluste[1]));
- die Verwendung der flüssigen Mittel für längerfristige Investitionen oder zur vorzeitigen Kredittilgung und Deckung des erwarteten Geldbedarfs durch einen neuen Kredit (Erträge aus der zusätzlichen Investition bzw. Ersparnisse aus der Kredittilgung abzüglich Bereitstellungsprovision und Kreditkosten für den neuen Kredit).

Je nach Art der Anlage werden die Erträge, aber auch die Liquidationszeit und die Liquidationsverluste unterschiedlich sein. Die Höhe der Liquidationsverluste ist nicht genau vorhersehbar; die möglichen Verluste sowie die An- und Verkaufsspesen fallen um so mehr ins Gewicht, je kürzer die Anlagezeit ist. Soweit die Anlagezeit nicht genau bekannt ist (wie vor allem bei Sicherheitsreserven), muß sie geschätzt werden. Daraus ergibt sich, daß die Art der Nutzung der Finanzierungsüberschüsse und -reserven weitgehend von den subjektiven Erwartungen sowie von der Risikofreude der Entscheidungsträger abhängt. Zwar hat die Literatur Kriterien für die Entscheidung unter Unsicherheit entwickelt[2]),

---

tions- und Finanzierungsentscheidungen im Rahmen langfristiger Unternehmungspolitik, in: ZfbF N.F., 22. Jg., 1970, S. 747.

1) Zu den verschiedenen Möglichkeiten einer kurzfristigen Anlage von Einnahmeüberschüssen und ihrer Beurteilung vgl. Orth, Ludwig: Die kurzfristige Finanzplanung industrieller Unternehmungen, a.a.O., S. 105 ff.

2) Vgl. z.B. ebenda, S. 120 ff.; Schneider, Dieter: Investition und Finanzierung, a.a.O., S. 108 ff. und 348 ff. sowie die dort angegebene Literatur.

doch weisen die Modellansätze mit Rücksicht auf die Rechentechnik zahlreiche Vereinfachungen auf, die sie für die betriebliche Planung weitgehend entwerten[1]; auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Planung wird eine langwierige und aufwendige Suche nach der optimalen Anlage der flüssigen Mittel verhindern[2].

Aus den bisherigen Überlegungen ist zu folgern, daß es kaum operationale Normen für eine Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Liquiditätshaltung gibt. Dadurch daß ein hoher Betrag an Zinsen und ähnlichen Erträgen in der Gewinn- und Verlustrechnung sowohl auf eine unwirtschaftlich hohe Liquiditätshaltung als auch auf eine besonders wirtschaftliche Anlage der liquiden Mittel zurückzuführen sein kann, ist es kaum möglich, zwischenbetriebliche Vergleiche zur Beurteilung der Liquiditätspolitik durchzuführen, es sei denn, man hat einen genauen Überblick über die Höhe der liquiden Mittel während des ganzen Jahres; aus Bilanzen, die nur jährlich oder halbjährlich veröffentlicht werden, ist dieser Überblick aber nicht zu gewinnen. So bleibt für den Wirtschaftlichkeitsprüfer zu untersuchen, ob die Unternehmung bei der Anlage der flüssigen Mittel die verschiedenen Anlagemöglichkeiten geprüft hat, ob die Höhe des mit einer Anlage verbundenen Risikos durch die Ertragserwartungen gerechtfertigt wird und ob die Mischung der Anlagearten einen Ausgleich der Risiken ergibt.

g 22) Prüfung der Kapitalbereitstellung

Um die Auswirkungen der verschiedenen Finanzierungsarten auf die Ziele der Unternehmung vergleichen zu können, ist es erforderlich, den allgemein in der Betriebswirtschaftslehre üblichen Kostenbegriff zu erweitern und Dividende, andere Gewinnausschüttungen, gewinnabhängige Steuern usw. als Kosten anzu-

---

1) Vgl. Schneider, Dieter: Investition und Finanzierung, a.a.O., S. 394 ff.

2) Vgl. Orth, Ludwig: Die kurzfristige Finanzplanung industrieller Unternehmungen, a.a.O., S. 153 f.

sehen[1]). Danach setzen sich die Eigenkapital-Kosten zusammen aus einmaligen Kosten wie z.B. Emissionskosten junger Aktien, Körperschaftsteuer auf einbehaltene Gewinne usw. und aus periodenabhängigen Kosten wie z.B. Dividenden und bestimmte Steuern. Der Begriff der Eigenkapital-Kosten setzt eine Trennung von Unternehmer und Kapitaleigner voraus, denn wären Unternehmer und Kapitaleigner identisch, so lautete die Frage nicht, ob Eigen- oder Fremdkapital weniger kostet, sondern ob der Unternehmer sein Geld vorteilhafter im eigenen Unternehmen oder anderweitig investiert.

Die Kosten des Fremdkapitals lassen sich in neutrale und bonitätsabhängige Kosten unterteilen. Während die Höhe der neutralen Kosten einer bestimmten Kreditart, unabhängig von der individuellen Risikosituation des einzelnen Kreditnehmers, für alle Kreditnehmer gleich ist, richten sich die bonitätsabhängigen Kosten nach dem individuellen Risiko, das der Kreditgeber mit der Kreditvergabe eingeht. Das Risiko, daß der Kreditnehmer den Kreditvertrag nicht einhält, wird um so höher eingeschätzt, je geringer die Bonität des Kreditnehmers beurteilt wird, die sich in der Ertragskraft und der Kapitalstruktur der Unternehmung sowie der Qualität der dem Kreditgeber gestellten Sicherheiten zeigt[2]).

Da das Fremdkapital - von Ausnahmen wie partiarischen Darlehen oder Gewinnschuldverschreibungen einmal abgesehen - feste Zinsaufwendungen verursacht, erhöht ein zusätzlicher Ertrag, der über den Zinsaufwand für das neu aufgenommene Fremdkapital hinausgeht, den Gewinn des Eigenkapitals; reicht aber der vom Fremdkapital erwirtschaftete Ertrag nicht zur Deckung der Fremdkapitalzinsen, so wird der auf das Eigenkapital entfallende Gewinn geschmälert oder ganz aufgezehrt und sogar das Eigenkapital selber angegriffen. Dieses als leverage-Effekt bezeich-

---

1) Vgl. Lipfert, Helmut: Optimale Unternehmensfinanzierung, Frankfurt a.M. 1967, S. 40; ebenso Gutenberg, Erich: Die Finanzen, a.a.O., S. 199; Schneider, Dieter: Investition und Finanzierung, a.a.O., S. 409 ff.

2) Vgl. Lipfert, Helmut: Optimale Unternehmensfinanzierung, a.a.O., S. 43.

nete Ertragsrisiko wird um so größer sein, je höher der Verschuldungsgrad der Unternehmung ist[1]).

Da dieses Risiko in die Überlegungen der Eigen- wie der Fremdkapitalgeber eingeht, kann das Verhältnis von Eigen- zu Fremdkapital, die Kapitalstruktur, nicht ohne Einfluß auf die Höhe der Kapitalkosten bleiben[2]). Die Aufnahme von Fremdkapital ist so lange vorteilhaft, wie die Fremdkapitalkosten niedriger sind als die mit den Gewinnerwartungen der Eigenkapitalgeber verbundenen Aufwendungen. Eine zunehmende Verschuldung wird jedoch steigende Zinsforderungen der Fremdkapitalgeber und steigende Risiken für die Eigenkapitalgeber zur Folge haben. Außerdem steigt mit zunehmender Verschuldung das Nichtprolongationsrisiko, das zu einer größeren Kassenhaltung zwingt. Demnach müßte es einen optimalen Verschuldungsgrad geben, bei dem die Durchschnittskosten der Finanzierung ein Minimum bilden[3]).

Um aber den optimalen Verschuldungsgrad als Norm für das Verhältnis von Eigenkapital- zu Fremdkapitalfinanzierung festzulegen, müßten genaue Vorstellungen von den Reaktionen der Eigen- und Fremdkapitalgeber auf einen wachsenden Verschuldungsgrad der Unternehmung bestehen sowie genaue Ertrags- und Risikoerwartungen vorliegen. Da diese fehlen, kann eine Norm für eine optimale Kapitalstruktur nicht gegeben werden.

---

1) Vgl. Lipfert, Helmut: Optimale Unternehmensfinanzierung, a.a.O., S. 50 ff.; Gutenberg, Erich: Die Finanzen, a.a.O. S. 184 ff.; Schneider, Dieter: Investition und Finanzierung, a.a.O., S. 448 ff.

2) Die von Modigliani, Franco/ Miller, Merton H. (The Cost of Capital, Corporation Finance, and the Theory of Investment, in: The American Economic Review, Vol. 48, 1958, S. 261 ff.) vertretene Ansicht, daß die Fremdkapitalkosten unabhängig vom Verschuldungsgrad der Unternehmung sind, aber die Eigenkapitalkosten mit wachsendem Verschuldungsgrad linear ansteigen, wird in der Literatur [illegible] abgelehnt. Vgl. Gutenberg, Erich: Die Finanzen, a.a.O., S. 211 ff.; Schneider, Dieter: Investition und Finanzierung, a.a.O., S. 454 ff.

3) Vgl. Lipfert, Helmut: Optimale Unternehmensfinanzierung, a.a.O., [illegible]; Schneider, Dieter: Die Finanzierung, a.a.O., [illegible]; Gutenberg, Erich: Die Finanzen, a.a.O., [illegible].

Ein weiteres mit der Finanzierung verbundenes Problem ist die Frage, in welchem Verhältnis die Eigenkapital-Finanzierung durch Einbehaltung von Gewinnen (Selbstfinanzierung) oder durch Einzahlungen der Anteilseigner (Eigenfinanzierung) erfolgen soll. Die Frage, ob Eigen- oder Selbstfinanzierung wirtschaftlicher ist, läßt sich nicht eindeutig beantworten. Zwar kann durch Rechenmodelle die bei Kapitalgesellschaften unterschiedliche steuerliche Belastung für beide Finanzierungsformen ermittelt werden, doch setzen diese Modelle die Kenntnis der persönlichen Einkommensteuerbelastung der Anteilseigner voraus[1]). Die Frage, wie die Aktionäre börsennotierter Aktiengesellschaften auf die Gewinnausschüttungspolitik reagieren (ob sie Gewinnausschüttung oder -thesaurierung bevorzugen oder sich gleichgültig verhalten), ist in der Literatur umstritten[2]); empirische Untersuchungen liegen dazu nicht vor. Die Reaktion der Aktionäre und des Publikums auf die Gewinnausschüttungspolitik ist aber wichtig für die Finanzierungsfunktion, wenn man davon ausgeht, daß sich die Meinung der Aktionäre über ihre Gesellschaft in den Börsenkursen widerspiegelt und sinkende Kurse eine Verschlechterung der Eigenfinanzierungsmöglichkeiten bedeuten. Aus dem bisher Gesagten ergibt sich, daß auch für die Prüfung der Selbstfinanzierungspolitik unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten keine allgemeingültigen Normen vorliegen.

Auch das Problem der optimalen Struktur des Fremdkapitals ist theoretisch noch nicht befriedigend gelöst. Die verschiedenen Formen der Fremdfinanzierung unterscheiden sich vor allem durch die Höhe der zu zahlenden Zinsen, die Fristigkeit und die zu stellende Sicherheit. In der Regel erfordern kurzfristige Kredite geringere Zinszahlungen als langfristige,

---

1) Vgl. das Rechenbeispiel bei Gutenberg, Erich: Die Finanzen, a.a.O., S. 260 ff.

2) Vgl. Gutenberg, Erich: Die Finanzen, a.a.O., S. 247 ff.; Schneider, Dieter: Investition und Finanzierung, a.a.O., S. 425 ff.

dafür sind sie mit einem höheren Nichtprolongationsrisiko verbunden und können in Zeiten der Kapitalverknappung weit teurer werden als die langfristig aufgenommenen Kredite. Wegen des mit kurzfristigen Krediten verbundenen erhöhten Risikos erfordert die Aufnahme kurzfristiger Kredite höhere Liquiditätsreserven und einen höheren Eigenkapital-Anteil als bei Aufnahme langfristigen Fremdkapitals, wenn das Risiko bei beiden Finanzierungsarten gleich sein soll. Andererseits haben kurzfristige Kredite den Vorteil, daß sie leichter dem steigenden und fallenden Kapitalbedarf der Unternehmung angepaßt werden können. Die wechselseitige Abhängigkeit der Finanzierungskosten erschwert eine Ermittlung der optimalen Finanzierung mittels Modellrechnungen[1]). Hinzu kommt das bereits erwähnte Problem, die Reaktion der Fremdkapitalgeber auf das Finanzierungsrisiko zu beurteilen. Eine Beurteilung der Fremdkapital-Aufnahme mittels ein- oder zwischenbetrieblicher Vergleiche kann nur vorgenommen werden, wenn das durchschnittliche Fremdkapital bekannt ist und die zu vergleichenden Unternehmungen wegen des Einflusses auf die Fremdfinanzierungskosten hinsichtlich der Eigenkapitalfinanzierung und des allgemeinen Risikos vergleichbar sind; bei einbetrieblichen Zeitvergleichen kann der durchschnittliche Fremdkapital-Zinssatz mit der Veränderung der Marktzinsen verglichen werden.

Die Schwierigkeit der Planung und der Beurteilung der Finanzierungsmaßnahmen hat zu einer Reihe von Finanzierungsregeln geführt, deren Problematik in der Literatur zwar immer wieder betont wird, die aber dennoch große Bedeutung in der Praxis behalten haben[2])[3]). Härle teilt diese Regeln ein in Regeln für

---

1) Auf Modelle, die eine optimale Finanzierung zusammen mit einer Investitionsplanung zu ermitteln suchen, war bereits hingewiesen worden. Siehe S. 127.

2) Vgl. Härle, Dietrich: Finanzierungsregeln und ihre Problematik, Wiesbaden 1961; Gutenberg, Erich: Die Finanzen, a. a.O., S. 277 ff.; Schneider Dieter: Investition und Finanzierung, a.a.O., S. 397 ff.; Börner, Dietrich: Die Bedeutung von Finanzierungsregeln für die betriebswirtschaftliche Kapitaltheorie, in: ZfB, 37. Jg.,1967, S. 341 ff.

3) Albach stellt dazu ironisch fest: "Diese Finanzierungsregeln kennzeichnen sich durch drei wesentliche Eigenschaften: erstens widersprechen sie einander, zweitens werden sie oft mit Erfolg mißachtet, und drittens halten sie sich in der betriebs-

die Finanzierung ohne Berücksichtigung des Vermögens (Regeln für das Verhältnis von Eigen- zu Fremdkapital, von Rücklagen zu Grundkapital sowie für das Verhältnis von langfristigem zu kurzfristigem Fremdkapital) und in Regeln für die Finanzierung des Vermögens (die goldene Finanzierungsregel, die goldene Bankregel und sonstige Regeln für die Finanzierung des Anlage- und Umlaufvermögens)[1]).

An dieser Stelle kann weder die ganze Fülle von Finanzierungsregeln noch ein vollständiger Überblick über die Kritik daran wiedergegeben werden[2]). Nur drei wichtig erscheinende Einwendungen seien hier genannt:

- Es besteht keine Einigkeit in der Literatur, wie die Normen für die Finanzierung aussehen müssen. Für das Verhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital nennen z.B. Antoine 1:1[3]) und Bredt 2:1[4]); Lohmann nennt als Faustregel der Bankpraktiker 3:1[5]).
- Die Einhaltung horizontaler Finanzierungsregeln wie z.B. der goldenen Bilanzregel sichert nicht ohne weiteres die Liquidität, während andererseits ein Verstoß gegen diese Regeln nicht notwendigerweise Illiquidität zur Folge hat[6]).
- Die Beachtung sowohl der horizontalen als auch der vertikalen Regeln ist nicht möglich, wenn nicht gleichzeitig die

---

wirtschaftlichen Literatur ebenso hartnäckig wie in der Rechtsprechung." Albach, Horst: Finanzplanung im Unternehmen, in: Management International, 2. Jg., 1962, Nr. 6, S. 70 f.

1) Vgl. Härle, Dietrich: Finanzierungsregeln und ihre Problematik, a.a.O., S. 23 f.

2) Einen ausführlichen Überblick über die in der Literatur genannten Finanzierungsregeln mit einer kritischen Stellungnahme bringt Härle, Dietrich: Finanzierungsregeln und ihre Problematik, a.a.O., S. 25 ff.

3) Antoine, Herbert: Kennzahlen, Richtzahlen, Planungszahlen, 2. Aufl., Wiesbaden 1958, S. 38.

4) Bredt, Otto: Was verbleibt dem Unternehmen vom Gewinn? Stuttgart 1952, S. 19.

5) Lohmann, Martin: Zur Problematik der goldenen Bilanzregel, in: WPg, Jg. 12, 1959, S. 142.

6) Härle, Dietrich: Finanzierungsregeln und ihre Problematik, a.a.O., S. 79 ff.; ders.: Finanzierungsregeln und Liquiditätsbeurteilung, in: Hans Janberg (Hrsg.): Finanzierungshandbuch, 2. Aufl., Wiesbaden o.J. (1968), S. 91 ff.

Struktur des Vermögens (Verhältnis von Anlage- zu Umlaufvermögen) festgelegt wird. Die Vermögensstruktur kann sich aber nicht nach den Finanzierungsmöglichkeiten richten, sondern muß den betriebswirtschaftlich-technischen Erfordernissen entsprechen. Demzufolge müßten branchenspezifische Finanzierungsregeln entwickelt werden.

Aus dem Unternehmungsziel der langfristigen Gewinnmaximierung leitet Härle folgende Prinzipien der Finanzierungspolitik ab:

- das Prinzip der kurzfristigen Gewinnmaximierung, das aber durch die weiteren Prinzipien eingeschränkt wird;
- das Prinzip der Liquidität;
- das Prinzip der risikoentsprechenden Finanzierung, mit dem verhindert werden soll, daß der zweite Konkursgrund, die Überschuldung, eintritt;
- das Prinzip der finanziellen Elastizität, demzufolge die Unternehmung stets in der Lage sein soll, zusätzlich benötigtes Kapital aufzunehmen oder nicht mehr benötigtes Kapital zurückzuzahlen;
- das Prinzip der Unabhängigkeit und Dispositionsfreiheit, das die Ausnutzung kostengünstiger Finanzierungsarten dann einschränkt, wenn die Unternehmung dadurch in die Abhängigkeit des Kapitalgebers geraten könnte;
- das Prinzip der optimalen akquisitorischen Wirkung des Finanzierungsbildes, das die Einhaltung der oben kritisierten Finanzierungsregeln verlangen kann, wenn die Finanzierung von den Kapitalgebern nach diesen Regeln beurteilt wird[1]).

Diese Grundsätze der Finanzpolitik sind zwar kaum angreifbar, bieten aber infolge ihrer geringen Operationalität nur sehr grobe Maßstäbe zur Beurteilung: Wie wollte man beispielsweise die Einhaltung des Prinzips der finanziellen Elastizität oder

---

1) Härle, Dietrich: Finanzierungsregeln und ihre Problematik, a.a.O., S. 61 ff.; Finanzierungsregeln dieser Art finden sich auch bei Mellerowicz, Konrad: Die Problematik der Industriefinanzierung, in: ZfgK, 11.Jg.,1958, S. 121; ders.: Betriebswirtschaftslehre der Industrie, Bd. II, a.a.O., S. 57 f. und (nur für die Fremdfinanzierung) S. 70-72; Lipfert Helmut: Optimale Unternehmensfinanzierung, a.a.O., S. 30 ff.

der Unabhängigkeit messen?

h) Die Personalverwaltungsfunktion

Als Personalwesen bezeichnet Bellinger "die Gesamtheit der Maßnahmen eines Betriebes, die darauf gerichtet sind, einerseits dem Betriebszweck entsprechende vertragliche Leistungen von Betriebsangehörigen zu beschaffen und laufend in ihrer Eignung für diesen Betriebszweck zu erhalten und andererseits dafür Sorge zu tragen, daß bei Inanspruchnahme dieser Leistungen die Rechte und Interessen der Belegschaftsmitglieder gewahrt werden, soweit sie im Rahmen ihrer betrieblichen Tätigkeit in Frage gestellt sein könnten"[1]).

Im einzelnen lassen sich folgende Teilaufgaben der Personalverwaltungsfunktion unterscheiden:

- Beschaffung, Auslese, Einstellung, Beschäftigung, Beförderung und Entlassung von Belegschaftsmitgliedern;
- Lohn- und Gehaltswesen;
- Sozialleistungen;
- Mitwirkung bei der Regelung der Arbeitszeit; Mitgestaltung der Betriebsanlage und -ausstattung, der Arbeitsplätze und -wege;
- Ausbildung und Fortbildung;
- Förderung der betrieblichen Zusammenarbeit;
- sonstige Personalverwaltungsarbeiten[2]).

Nach dieser Einteilung soll auch im folgenden bei der Untersuchung der Teilaufgaben vorgegangen werden.

Zuvor ist noch auf ein Merkmal einzugehen, durch das sich das Personalwesen von anderen Unternehmungsfunktionen unterscheidet: Diese Besonderheit besteht darin, daß die Leistungen der Beleg-

1) Bellinger, Bernhard: Personalwesen, in: HdB, 3.Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4322.

2) Vgl. ebenda, Sp. 4314.

schaftsmitglieder einen Produktionsfaktor darstellen, die Menschen selbst aber außerhalb des Mittel-Zweck-Verhältnisses stehen[1]). Die Besonderheit des Personalwesens zeigt sich auch darin, daß der unternehmerische Entscheidungsspielraum auf dem Gebiet des Personalwesens mehr als bei anderen Unternehmungsfunktionen eingeschränkt ist durch Gesetze, Tarifverträge, behördliches Aufsichtsrecht und Mitspracherechte der Belegschaftsmitglieder und ihrer Vertreter.

h1) Prüfung des Personalbedarfs und der Bedarfsdeckung

Die Beschaffung, Auslese, Einstellung, Beförderung und Entlassung von Belegschaftsmitgliedern hat die optimale Versorgung der Unternehmung mit Arbeitskräften sowie deren optimalen Einsatz zum Ziel.

Inwieweit der Unternehmung die optimale Versorgung mit Arbeitskräften gelungen ist, ergibt sich aus dem personalen Leistungsbudget, der Gegenüberstellung von Personalbedarf und verfügbaren Arbeitskräften in quantitativer und qualitativer Hinsicht[2]). Jede Abweichung vom optimalen Deckungsgrad beeinträchtigt die Wirtschaftlichkeit der Unternehmung: Ein Mangel an Arbeitskräften zwingt zu zeitlicher oder intensitätsmäßiger Anpassung[3]) oder zur Einschränkung der Aufgabenerfüllung; eine Überdeckung bedeutet Leerkosten[4]) und verursacht Unzufriedenheit und Unsicherheit bei den nicht ausreichend Beschäftigten; zur Beurteilung der Über- und Unterdeckung des Personalbedarfs ist die Kenntnis der Dauer der Abweichung erforderlich, da kurzfristige Abweichungen kostengünstiger sein können als personalpolitische Anpassungsmaßnahmen wie Einstellungen oder Entlassungen[5]). Auch

1) Vgl. Bellinger, Bernhard: Personalwesen, a.a.O., Sp. 4322.

2) Vgl. hierzu Marx, August: Die Personalplanung in der modernen Wettbewerbswirtschaft, Baden-Baden 1963, S. 56 ff.

3) Zur intensitätsmäßigen und zeitlichen Anpassung vgl. Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S. 349 ff. bzw. 359 ff.

4) Zum Begriff der Leerkosten vgl. ebenda, S. 336 ff.

5) Vgl. Marx, August: Die Personalplanung, a.a.O., S. 48 f.

in qualitativer Hinsicht ist eine optimale Deckung anzustreben, da eine Überforderung der Mitarbeiter ebenso wie eine unzureichende Beanspruchung ihrer Fähigkeiten unwirtschaftlich ist und überdies die Arbeitsfreude und den Arbeitswillen der Mitarbeiter beeinträchtigt[1]).

Schwierigkeiten können sich bei der Ermittlung des quantitativen Personalbedarfs ergeben, wenn die Arbeitsaufgaben nur schwer quantifizierbar sind oder der Leistungsgrad der Belegschaft größeren Schwankungen ausgesetzt ist. Die Ermittlung des qualitativen Personalbedarfs erfordert eine Feststellung der qualitativen Arbeitsanforderungen, die sich aus Arbeitsplatzbeschreibungen, Berufsbildern usw. ergeben, sowie eine Erfassung des qualitativen Leistungspotentials der Mitarbeiter[2]).

Um ein Höchstmaß an Arbeitsergiebigkeit zu erzielen, ist nicht nur eine optimale Deckung des Personalbedarfs erforderlich, sondern auch eine optimale Zuordnung der verfügbaren Arbeitskräfte zu den vorhandenen Arbeitsplätzen. Die Stellenbesetzung nach dem Prinzip, an jeden Platz den besten Mann zu setzen, führt ebensowenig zu einer optimalen Lösung wie das Prinzip, jeder Spezialbegabung den Platz zuzuweisen, für den sie am besten geeignet ist[3]). Die optimale Zuordnung wird erst durch die Verfahren des Operations Research erreicht, die einen Kompromiß zwischen diesen beiden Prinzipien darstellen[4]). Aber auch diese Verfahren weisen einige schwerwiegende Mängel auf: Abgesehen von der Schwierigkeit der kardinalen Messung von Eignungen für die Anforderungsarten, vernachlässigen diese Modelle das Verhalten der Mitarbeiter, das durch ihre Vorliebe für bestimmte Arbeiten, den Wunsch, bestimmten Arbeitsgruppen anzugehören, das mit einem Arbeitsplatz verbundene Prestige und andere Faktoren bestimmt wird.

---

1) Vgl. Marx, August: Die Personalplanung, a.a.O, S. 53; Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S. 11 ff.
2) Vgl. Marx, August: Die Personalplanung, a.a.O., S.38 ff. und 49 ff.
3) Vgl. Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S. 187.
4) Vgl. Churchman, C. West/ Ackoff, Russell L./ Arnoff, E. Leonard: Operations Research, a.a.O., S. 335 f.; Dönni,

Die Darstellung der Planungsschwierigkeiten sollte gleichzeitig die Probleme aufzeigen, die einer Wirtschaftlichkeitsprüfung auf diesem Gebiet entgegenstehen. Neben den Planzahlen, die erst auf ihre Qualifikation zu prüfen sind, bieten sich als Prüfungsnormen zwischenbetriebliche Vergleiche sowie einbetriebliche Zeitvergleiche an, wobei unter anderem folgende Kennzahlen verglichen werden können: Gesamtbelegschaft, Belegschaft nach Arbeitern und Angestellten sowie nach beruflichen Qualifikationen, Umsatz oder Leistung pro Kopf usw. Um eine wirtschaftliche Versorgung der Unternehmung mit Arbeitskräften auch langfristig zu sichern, muß die Unternehmung auf eine ausgewogene Altersstruktur der Belegschaft achten[1]). Als Prüfungsmaßstäbe können einbetriebliche Zeitvergleiche sowie zwischenbetriebliche Vergleiche verwandt werden.

h2) Prüfung der Lohnpolitik

Als Lohn sollen hier alle Formen des Arbeitsentgelts, also der Lohn im engeren Sinne, Gehalt, Prämien, Tantiemen, Gratifikationen usw. verstanden werden. Da der Lohn in der Regel das einzige oder doch das wichtigste Einkommen der Belegschaftsangehörigen bildet, kann die Entlohnung als eines der wirksamsten Mittel zur Beeinflussung der Arbeitsleistung angesehen werden. Dem Einsatz dieses Mittels sind jedoch Grenzen gesetzt durch Gesetz, Tarifverträge und Mitspracherechte der Belegschaftsvertretung. Diese Einschränkungen betreffen die Untergrenze des Lohnes und die Lohnformen sowie die Arbeitsbewertung.

Innerhalb dieser Grenzen kann die Unternehmung durch die Gestaltung der Lohnhöhe und der Lohnform (Akkordlohn, Prämien, Gewinnbeteiligung) versuchen, die Arbeitsleistungen zu beeinflussen. Bei der Wahl der Lohnform sind auch Wirtschaftlich-

---

Bruno: Verfahren für optimale Personalzuordnung, in: IO, 34. Jg.,1965, S. 311-331; ders.: Optimale Personalzuordnung, in: IO, 34. Jg.,1965, S. 460-473.

1) Vgl. Marx, August: Die Personalplanung, a.a.O., S. 54 f.

keitsüberlegungen hinsichtlich des Aufwandes für die Lohnabrechnung, Kalkulation und Kostenrechnung anzustellen.

Da das Arbeitsentgelt nur einen - wenn auch sehr wesentlichen - Faktor für die Höhe der Arbeitsleistungen bildet (neben den übrigen objektiven und subjektiven Bedingungen der Arbeit[1])), wird eine genaue Zurechnung des Einflusses der Lohnfindung auf Veränderungen der Arbeitsleistungen und damit eine Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Lohnfindung schwierig sein[2]). Um aber wenigstens einen groben Maßstab zur Beurteilung der Lohnkosten zu erhalten, können zwischenbetriebliche Vergleiche sowie einbetriebliche Zeitvergleiche durchgeführt werden, wobei die Personalkosten durch weitere Daten der Personalstatistik ergänzt werden müssen[3]).

h 3) Prüfung der Sozialleistungen

Der Begriff der Sozialleistungen, und noch mehr der Begriff der freiwilligen sozialen Leistungen, ist in Literatur und Praxis umstritten[4]). Hier sollen unter Sozialleistungen verstanden werden "materielle und immaterielle wirtschaftliche Güter, die neben dem Arbeitsentgelt an die den Faktor Arbeit repräsentierenden und bei der Bildung des Unternehmungsertrages mitwirkenden natürlichen Personen bzw. deren Angehörige verteilt werden"[5]). Aus der folgenden Betrachtung sollen die so-

---

1) Vgl. Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S. 40.

2) Siehe auch: Fürstenberg, Friedrich: Die Effektivität von Lohnanreizsystemen, in: Grundfragen der betrieblichen Personalpolitik, Festschrift zum 65. Geburtstag von August Marx, Hrsg.: Walter Braun/Hugo Kossbiel/Gerhard Reber, Wiesbaden 1972, S. 113-124.

3) Vgl. dazu Schnettler, Albert: Betriebsvergleich, a.a.O., S. 166.

4) Vgl. Pleiß, Ulrich: Freiwillige soziale Leistungen der industriellen Unternehmung. Versuch einer Wesenserfassung und systematischen Ordnung, Diss. FU Berlin 1959, Berlin 1960, S. 160 ff. und 192 ff.

5) Nietzer, Helmut: Die Kostennatur betrieblicher Sozialleistungen, München 1963, S. 32.

sozialen Leistungen ausgeklammert werden, die gesetzlich oder tarifvertraglich vorgesehen sind, wie z.B. Bezahlung für Urlaub, Sonn- und Feiertage, Leistungen auf Grund des Mutterschutzgesetzes oder die Lohnfortzahlung im Krankheitsfall[1]).

Die Sozialleistungen weisen einen unterschiedlichen Grad an ökonomischer Wirksamkeit auf, so daß ein Teil der Sozialleistungen bereits auf Grund rein ökonomischer Überlegungen erbracht wird[2]), während andere Leistungen nur durch soziale Motive begründbar sind.

Der Einfluß sozialer Leistungen auf die Arbeitsergiebigkeit wird regelmäßig kaum mit ausreichender Genauigkeit zu ermitteln sein, da die Arbeitsleistung von zahlreichen anderen Faktoren mit bestimmt wird. Auch Befragungen der Belegschaftsangehörigen zur indirekten Messung der Wirksamkeit sozialer Leistungen sind problematisch, denn eine Bewertung der sozialen Maßnahmen in Form einer Rangskala berücksichtigt "nur die aus dem Wunschdenken resultierenden und bewußten seelischen Reaktionen der arbeitenden Menschen, die kein geschlossenes Bild der wirklichen seelischen sowie der körperlichen Vorgänge mit ihren leistungsmäßigen Konsequenzen vermitteln können"[3]). Weitere Schwierigkeiten der Ermittlung des ökonomischen Nutzens resultieren daraus, daß die Änderungen in der Arbeitsleistung den Sozialleistungen vorausgehen, mit ihnen zeitlich gleichlaufen oder ihnen folgen können, daß die Leistungen von den Mitarbeitern unterschiedlich bewertet werden, die Wirkdauer kurz- oder langfristig sein kann[4]).

---

1) Darauf, daß die verbleibenden Sozialleistungen nicht in jedem Fall als freiwillig gewährte Leistungen anzusehen sind, weist Pleiß hin. Vgl. Pleiß, Ulrich: Freiwillige soziale Leistungen der industriellen Unternehmung, a.a.O., S. 167 ff.

2) Pleiß lehnt für solche Sozialleistungen das Attribut "freiwillig" ab. Vgl. ebenda, S. 176-183.

3) Nietzer, Helmut: Die Kostennatur betrieblicher Sozialleistungen, a.a.O., S. 79.

4) Vgl. ebenda, S. 81 ff.

Da eine unmittelbare Messung des ökonomischen Nutzens und damit der Wirtschaftlichkeit der Sozialleistungen nicht möglich ist, empfehlen sich zur Prüfung der Wirtschaftlichkeit ökonomisch motivierter Sozialleistungen vor allem zwischenbetriebliche Aufwandsvergleiche; schließlich bilden die Sozialleistungen neben dem Arbeitsentgelt ein wichtiges Mittel im Wettbewerb um Arbeitskräfte. Für alle Sozialleistungen, seien sie ökonomisch bedingt oder mit sozialen Motiven begründet, kommen Kostenvergleichsrechnungen in Frage. Die Inanspruchnahme der Leistungen durch die Belegschaftsangehörigen kann als Gradmesser für deren Zufriedenheit mit den Leistungen angesehen werden, womit aber noch nicht feststeht, ob nicht andere Leistungen einen höheren Nutzen für die Mitarbeiter brächten.

h4) Prüfung der Arbeitsbedingungen

Für die Gestaltung der Betriebsanlagen und -ausstattung sowie der Arbeitsplätze und -wege ist die Arbeitswissenschaft mit ihren Teilgebieten Arbeitsmedizin, -pädagogik, -physiologie, -psychologie, -soziologie und -technologie heranzuziehen[1]). Hier sei nur das Problem der Arbeitsteilung angeschnitten.

Die Vorteile der seit Beginn des Industriezeitalters ständig fortschreitenden Arbeitsteilung und Mechanisierung der Arbeit, die untrennbar mit den Namen Taylor und Fayol verbunden ist, scheinen in jüngster Zeit wieder in Frage gestellt zu werden. Zwar waren auch bisher schon die mit der Arbeitsteilung verbundenen Nachteile bekannt, so

- die steigenden Transportkosten,
- die abnehmende Flexibilität des Produktionsapparates,
- das Erfordernis einer gründlicheren Vorbereitung und vermehrter Organisationsarbeit,
- die Mehrkosten für teure Produktionsmittel,

1) Zum Begriff und zur Gliederung der Arbeitswissenschaft vgl. Graf, Otto: Arbeitswissenschaft, in: HdB, Bd. I, Stuttgart 1956, Sp. 248-255.

- die negative Wirkung auf den Menschen in Form von einseitiger Beanspruchung, abnehmender Arbeitslust und sinkender Leistung durch Monotonie,

doch schienen die Vorteile meist zu überwiegen:

- kürzere Anlernzeit, leichtere Einarbeitung und Einsatz von Arbeitskräften verschiedener Leistungsfähigkeit, bessere Beherrschung der Arbeit infolge der kleineren Arbeitsaufgabe,
- Verwendung leistungsfähigerer Arbeitsmittel,
- Zeitersparnis durch geringeren Werkzeugwechsel,
- verbesserte Qualität durch ständige gleichmäßige Ausführung[1]).

In jüngster Zeit erscheinen jedoch Berichte über Unternehmungen, in denen infolge der Monotonie der Arbeit die Arbeitskräfte derart unzufrieden werden, daß überhöhte Fehlzeiten, schlechte Arbeitsleistungen und sogar Sabotage die rechnerischen Vorteile der Arbeitsteilung mehr als aufheben; selbst Lohnerhöhungen, kürzere Arbeitszeit und längerer Urlaub versagen als Anreizmittel. Einzelne Unternehmungen sind dazu übergegangen, versuchsweise Fließstraßen wieder aufzulösen und durch "job enrichment"[2]), gelegentlich auch als "job enlargement"[3]) bezeichnet, die Arbeitsaufgabe und den Verantwortungsbereich des

---

1) O.V.: Arbeitsgestaltung. Das Refa-Buch, Band 1, 10. Aufl., München 1961, S. 53-55; ferner Bloy, Herbert/ Pechold, Engelbert: Arbeitsteilung, in: HdB, 3. Aufl., Bd. I, Stuttgart 1956, Sp. 235.

2) Zum Begriff des "job enrichment" vgl. z.B. Anderson, John W.: The Impact of Technology on Job Enrichment, in: Personnel, Vol. 47, Sept.-Okt. 1970, S. 29 f.

3) So z.B. bei Friedmann, Georges: Grenzen der Arbeitsteilung, Aus dem Französischen, Frankfurt a.M. 1959, S. 55 ff.;

Stroebe unterscheidet zwischen "job enrichment" = "vertikale Arbeitsbereicherung" als "Vergrößerung des Verantwortungsbereiches, Übertragen neuer, anspruchsvoller Aufgaben, die bisher noch nicht ausgeführt wurden" und "job enlargement" = "horizontale Arbeitsteilung" als bloße "Erhöhung des Outputs bei der bisherigen Aufgabe, Hinzufügen weiterer Aufgaben auf dem bisherigen Arbeitsniveau". Stroebe, Rainer W.: Motivieren - neue Ergebnisse der Verhaltenswissenschaften, in: Rationalisierung, 22. Jg., 1971, S. 65.

einzelnen Mitarbeiters zu erweitern und so die Arbeit interessanter zu machen[1]).

Offenbar gibt es ein Optimum an Arbeitsteilung, das sich nicht allein durch Wirtschaftlichkeitsberechnungen ermitteln läßt, sondern nur mit Hilfe der Arbeitspsychologie und -soziologie gefunden werden kann. Bisher fehlen noch die Normen zur Beurteilung der Arbeitsteilung[2]).

h5) Prüfung der betrieblichen Ausbildung

Unter betrieblicher Ausbildung versteht Engel "die vom Betrieb angeregte und organisierte,Ausgaben und/oder Einnahmenverluste verursachende Qualitätserhaltung oder -verbesserung des Produktionsfaktors Arbeit durch leistungswirksame Erhöhung des Wissensstandes und/oder Vermehrung der Fertigkeiten"[3]). Je nachdem, ob die durch die Ausbildung erlernten Fähigkeiten nur in einer bestimmten Unternehmung oder auch in anderen Unternehmungen eingesetzt werden können, kann man zwischen Spezialausbildung und Allgemeinausbildung unterscheiden[4]).

Vielfach wird die Ausbildung den Sozialleistungen zugerechnet[5]).

---

1) Vgl. o.V.: The Job Blahs: Who Wants to Work? in: Newsweek, 26.3.1973, S. 39-40 und 42-46; Jungblut, Michael: Rebellion gegen die Langeweile, in: Die Zeit, 28. Jg., Nr. 14, 30.3.1973, S. 42; o.V.: Manchmal schlage ich irgendwas kaputt, in: Der Spiegel, Nr. 27, 2.7.1973, S. 98-100; vgl. aber auch Friedmann, Georges: Grenzen der Arbeitsteilung, a.a.O., mit Beispielen des "job enlargement" bereits aus der Zeit des Zweiten Weltkrieges.

2) Vgl. Anderson, John W.: The Impact of Technology on Job Enrichment, a.a.O., S. 37; Stroebe, Rainer W.: Motivieren - neue Ergebnisse der Verhaltenswissenschaften, a.a.O.; beide Autoren weisen auf die Verbindung zu Organisationsfragen (wie z.B. die Mitbestimmung am Arbeitsplatz) hin.

3) Engel, Friedrich: Ausbildungsinvestitionen in betriebswirtschaftlicher Sicht. Wirtschaftlichkeitsüberlegungen zur qualitativen Beeinflussung des Produktionsfaktors Arbeit im Betrieb, Diss. Köln 1969, Berlin 1970, S. 10.

4) Becker, Gary S.: Investment in Human Capital: A Theoretical Analysis, in: The Journal of Political Economy, Vol.70, No.5, Supplement Oct. 1962, Part 2, S. 12 f.

5) So z.B. Fischer, Guido: Soziale Leistungen, in: HdB, 3. Aufl.,

Da die Ausbildung aber Ausgaben (einschließlich Einnahmeverluste) verursacht, die später zu Mehr-Einnahmen führen sollen, liegt es näher, die Ausbildung als Investition anzusehen[1]) und nach den für die Sach-Investitionen entwickelten Kriterien zu beurteilen. Tatsächlich bereitet die Anwendung von Investitionskalkülen zur Beurteilung der Ausbildungsausgaben Schwierigkeiten, da die Ermittlung und Bewertung der Minderleistung während der Einarbeitungszeit und des Arbeitsausfalls während der Ausbildungszeit (sowohl für den Auszubildenden als auch für den betrieblichen Ausbilder, der nicht voll mit Ausbildungsaufgaben betreut ist) problematisch ist[2]); weitaus größere Schwierigkeiten bereitet aber die Messung des Ausbildungserfolges dadurch, daß

- die Arbeitsleistung in vielen Fällen, und vor allem bei qualifizierten Arbeitskräften, kaum quantifizierbar ist;
- die Arbeitsleistungen der Ausgebildeten von zahlreichen umweltbedingten wie individuellen Faktoren abhängig ist[3]);

Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4924; ders.: Sozialpolitik, betriebliche, in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4939; Kolbinger, Josef: Soziale Betriebsführung (Idee und Systematik), in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4920; auch in Statistiken z.B. der Arbeitgeberverbände und des Statistischen Bundesamtes werden die Ausbildungskosten als Sozialkosten angesehen. Vgl. Ackermann, Karl Friedrich: Betriebliche Ausbildung von Arbeitskräften - Sozialleistung oder Investition? in: Personalführung, Bd. I, Beiträge zur Problematik menschlicher Arbeitsleistung im Betrieb, Hrsg.: August Marx, Wiesbaden 1969, S. 140 f.

1) Ebenso Schönfeld, Hanns-Martin: Die Führungsausbildung im betrieblichen Funktionsgefüge. Theoretische und praktische Grundlagen, Wiesbaden 1967, S. 87 ff; ferner sehen die Ausbildung als Investition an: Becker, Gary S.: Investment in Human Capital, a.a.O., S. 9; Witte, Eberhard: Forschung, Werbung und Ausbildung als Investitionen, a.a.O., S. 214; Engel, Friedrich: Ausbildungsinvestitionen in betriebswirtschaftlicher Sicht, a.a.O., S. 29 ff.; Ackermann, Karl-Friedrich: Betriebliche Ausbildung von Arbeitskräften, a.a.O., S. 151 ff., bes. S. 161.

2) Vgl. Schönfeld, Hanns-Martin: Die Führungsausbildung im betrieblichen Funktionsgefüge, a.a.O., S. 258 ff.

3) Vgl. dazu Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S. 11 ff.; Marx, August: Einflußgrößen der menschlichen Arbeitsergiebigkeit, in: Personalführung, Bd. I, Beiträge zur Problematik menschlicher Arbeitsleistung im Betrieb, Hrsg.: August Marx, Wiesbaden 1969, S. 17 ff.

- nicht bekannt ist, wie lange der Ausbildungserfolg andauert, da der Ausgebildete freiwillig (durch Kündigung) oder unfreiwillig (durch Tod, Invalidität) aus der Unternehmung ausscheiden oder das erworbene Wissen veralten kann.

Da eine direkte Messung der Auswirkungen der Ausbildungsmaßnahmen auf Erträge und Aufwendungen der Unternehmung nicht möglich ist, sind die Möglichkeiten einer indirekten Messung zu prüfen. Hierbei kommen in Frage[1]):

- Die Befragung verschiedener Personengruppen; hierbei werden die Ausgebildeten, die Ausbilder, Vorgesetzte und Mitarbeiter der Ausgebildeten oder unbeteiligte Beobachter, die der Ausbildungsveranstaltung beiwohnen, über ihre Eindrücke von den Ausbildungsveranstaltungen befragt; es handelt sich um subjektive Wertungen, die aber durch zweckmäßige Fragestellungen und Auswahl der Befragten eine objektive Beurteilung der Ausbildungsmaßnahmen erleichtern. Wegen des mit der Befragung verbundenen Aufwandes und der fehlenden Objektivität kommt dieses Beurteilungsverfahren jedoch nicht für Wirtschaftlichkeitsprüfungen als Ordnungsprüfungen, sondern allenfalls bei Beratungsprüfungen in Frage.
- Die Messung des Wissenszuwachses, die eine Prüfung des Wissensstandes zu Beginn und am Ende des Ausbildungskursus bedingt. Abgesehen von dem Widerstand, den die Auszubildenden solchen Prüfungen entgegensetzen, verbieten sich derartige Prüfungen schon allein aus zeitlichen Gründen; außerdem läßt diese Meßmethode ebenso wie das erste Verfahren die Frage unbeantwortet, inwieweit die Ausgebildeten das erworbene Wissen bei der Arbeit verwerten.
- Die Ermittlung des Ausbildungserfolges bei der Durchführung der Tätigkeit durch Mitarbeiterbeurteilungen oder durch Untersuchung der Verhaltensweise; hierbei tritt wiederum das

---

1) Vgl. zum folgenden: Schönfeld, Hanns-Martin: Die Führungsausbildung im betrieblichen Funktionsgefüge, a.a.O., S. 270 ff.; sowie Dreger, Karl-Martin: Die Ausbildung höherer Führungskräfte, in: Personalführung, Bd. III, Motivation und Stimulans menschlicher Arbeitsergiebigkeit, Hrsg.: August Marx, Wiesbaden 1971, S. 111 f.

Problem der Zurechenbarkeit von Einflußfaktoren der Arbeitsleistungen auf; außerdem stellen diese Verfahren subjektive Wertungen dar, deren Ergebnisse daher mit Vorsicht zu interpretieren sind; dieses Verfahren ist also genausowenig für Wirtschaftlichkeitsprüfungen als Ordnungsprüfungen geeignet.

- Die Erfolgsermittlung durch Betrachtung der Gesamtentwicklung; hierbei wird auf eine isolierte Ermittlung des Ausbildungserfolges verzichtet; statt dessen wird die Personalpolitik insgesamt beurteilt.

Aus der Fülle der zur Beurteilung des Personalwesens entwickelten Kennzahlen seien hier nur einige wenige genannt:

- der Personalaufwand pro Kopf der Belegschaft, pro Umsatz, pro Gesamtleistung oder pro Herstellkosten;
- die Leistung (Produktionsmenge, Umsatz oder Gesamtleistung laut Gewinn- und Verlustrechnung) pro Kopf der Belegschaft;
- Kennzahlen zur Altersstruktur oder zum Ausbildungsgrad der Belegschaft;
- Kennzahlen über Fehlzeiten (Krankheitstage, Unfälle, Streiks, unentschuldigtes Fernbleiben usw.);
- Kennzahlen zur Fluktuation[1]).

Bei allen diesen Kennzahlen taucht das Problem auf, Maßstäbe zur Beurteilung der Kennzahlen zu finden; als solche Maßstäbe kommen nur einbetriebliche Zeitvergleiche und zwischenbetriebliche Vergleiche in Frage, auf deren Unzulänglichkeiten schon mehrfach hingewiesen wurde.

i) Die Informationsfunktion

Als Information kann man die "Gesamtheit all der Daten, die das Unternehmen zur Entschlußfassung und zur Betriebsführung

---

1) Einen ausführlichen Überblick über Kennzahlen zum Personalwesen mit umfangreichen Literaturangaben liefert Radke, Magnus: Die Große Betriebswirtschaftliche Formelsammlung, a.a.O., S. 318 ff.

benötigt"[1]), oder kurz "zweckorientiertes Wissen"[2]) verstehen. Das Informationswesen der Unternehmung hat zur Aufgabe, Informationen zu erstellen, zu verarbeiten, weiterzuleiten und auszuwerten[3]). Diese Informationen können aus dem innerbetrieblichen oder dem außerbetrieblichen Bereich stammen[4]); die Empfänger der Information können Mitarbeiter der Unternehmung ("innerbetriebliches Berichtswesen") oder Außenstehende ("außerbetriebliches Berichtswesen") sein.

Das innerbetriebliche Berichtswesen hat die Aufgabe, Informationen zu liefern, die

- zur Überwachung und Steuerung der Unternehmung erforderlich sind;
- für Abrechnungsarbeiten benötigt werden;
- der allgemeinen Unterrichtung über die Unternehmung und ihre Umwelt dienen; hierzu zählt neben der Pflege des Betriebsklimas die Aus- und Fortbildung, die bereits oben behandelt wurde[5]).

Das außerbetriebliche Informationswesen liefert Informationen

- zur Erfüllung gesetzlicher und vertraglicher Pflichten (z.B. Geschäftsbericht);
- zur freiwilligen Unterrichtung der Öffentlichkeit (Werbung, Public Relations)[6]).

Die Prüfung des Informationswesens hat zu einem Urteil darüber zu führen, ob der Informationsbedarf der Unternehmung optimal

---

1) Hirsch, Rudolph E.: Informationswert und -kosten und deren Beeinflussung, in: ZfbF, N.F., 20. Jg., 1968, S. 670.

2) Wittmann, Waldemar: Information, in: HWO, Stuttgart 1969, Sp. 699.

3) Vgl. Blohm, Hans: Informationswesen, in: HWO, Stuttgart 1969, Sp. 728.

4) Vgl. hierzu und zum folgenden ebenda, Sp. 730.

5) Siehe S. 151 ff.

6) Bezüglich der Absatzwerbung siehe S. 115 ff.

gedeckt wird. Dies schließt einmal das Problem der Nutzenbewertung der Information und sodann die Prüfung der Kosten der Informationsgewinnung und -bereitstellung ein[1]).

Während die Kostenermittlung für die Informationsgewinnung und -bereitstellung zumindest nachträglich möglich ist[2]), bereitet die Gewinnung von Normen zur Beurteilung dieser Kosten Schwierigkeiten. Zwar lassen sich Vergleichsrechnungen für die verschiedenen Verfahren der Informationsgewinnung und -weiterleitung durchführen, doch ist der Wert der Informationen häufig nicht gleich, da Unterschiede hinsichtlich der Schnelligkeit der Verfügbarkeit, der Genauigkeit und der Prüfbarkeit bestehen (man vergleiche Buchungsmaschinen oder Lochkartenanlagen mit automatisierten Datenverarbeitungsanlagen oder demoskopisch gewonnene mit ökoskopisch ermittelten Informationen im Absatzbereich[3]) oder die Nachrichtenübermittlung durch Briefe mit fernmündlicher oder fernschriftlicher Benachrichtigung).

Damit ist bereits das Problem der Nutzenbewertung der Informationen angesprochen. Nur in wenigen Fällen kann der Nutzen einer Information ziemlich exakt berechnet werden, so z.B. dann, wenn ein verändertes Buchungssystem eine schnellere Fakturierung und damit raschere Zahlungseingänge und Zinsvorteile einbringt[4]); ein weiteres Beispiel ist die Einsparung von Beschaffungskosten durch eine verbesserte Marktübersicht oder die Einsparung von Liquiditätsreserven durch verbesserte Liquiditätsprognosen.

---

1) Vgl. Wild, Jürgen: Input-, Output- und Prozeßanalyse von Informationssystemen, in: ZfbF N.F., 22. Jg., 1970, S. 51.

2) Siehe dazu Wild, Jürgen: Informationskostenrechnung auf der Grundlage informationeller Input-, Output- und Prozeßanalysen, in: ZfbF N.F., 22. Jg., 1970, S. 218-240; Pietzsch, Jürgen: Informationskosten - Informationsnutzen, in: Rationalisierung, 21. Jg., 1970, S. 111.

3) Zu den Kosten der Marktforschung siehe Hüttner, Manfred: Grundzüge der Marktforschung, Wiesbaden 1965, S. 310 ff.

4) Vgl. Hirsch, Rudolph E.: Informationswert und -kosten und deren Beeinflussung, a.a.O., S. 671.

In anderen Fällen - Hirsch nennt als Beispiel die auf Computern beruhenden Buchungssysteme von Fluggesellschaften[1]) - bringen verbesserte Informationssysteme keine genau errechenbaren Vorteile; der Nutzen besteht im zitierten Beispiel vor allem in einer Verbesserung des Kundendienstes und damit möglichen Wettbewerbsvorteilen gegenüber Konkurrenten.

Schwierig ist die Ermittlung des Wertes von Informationen, die zu Entscheidungen beitragen sollen. Den bisher in der Literatur am häufigsten vorgebrachten Verschlag, den Wert einer Information daran zu messen, inwieweit diese Information eine zu treffende Entscheidung verbessert (Vergleich der Entscheidungsergebnisse mit und ohne Berücksichtigung der zu bewertenden Information)[2]), hält Wild für ungeeignet, da eine Information nicht nur für eine, sondern für mehrere Entscheidungen bedeutsam sein kann; außerdem muß die Entscheidung nicht stets eine Entscheidung verändern, sie kann auch dann einen Wert haben, wenn sie die Sicherheit oder Wahrscheinlichkeit der Entscheidungsergebnisse verändert[3]). Schließlich können die Wirkungen, die eine Information auf eine zu treffende Entscheidung hat, nicht unabhängig von der Person des Verwenders (seinen Zielen, seiner Verarbeitungsfähigkeit, seinem Vorwissen usw.), der Situation (Zeitpunkt, Verarbeitungsmöglichkeit, Problemstellung) usw. gesehen werden[4]). Das Problem wird dadurch komplizierter, daß es bei der Frage, ob zusätzliche Informationen beschafft werden sollen, auf eine Vorhersage des Informationswertes, nicht auf eine rückblickende Beurteilung ankommt; der Wirtschaftlichkeitsprüfer könnte vielleicht den Informationswert nachträglich beurteilen, doch hat er sich nicht in nachträglicher Besserwisserei zu üben, sondern zu prüfen, ob die Geprüften nach dem ihnen zum Handlungszeitpunkt verfügbaren Wissen wirtschaftlich handelten.

---

1) Hirsch,Rudolph E.: Informationswert und -kosten und deren Beeinflussung, a.a.O., S. 671.

2) Vgl. Wild, Jürgen: Zur Problematik der Nutzenbewertung von Informationen, in: ZfB, 41. Jg.,1971, S. 322 f. und die dort angegebene umfangreiche Literatur.

3) Ebenda, S. 325 f.

4) Vgl. ebenda.

Die Schwierigkeit, den Erfolg der Informationsfunktion zu messen und zu beurteilen, läßt nach anderen Möglichkeiten der Beurteilung suchen. Blohm schlägt die Anwendung von Schwachstellen-Katalogen vor, wodurch Fehler und Unwirtschaftlichkeiten festgestellt werden können wie z.B.

- Doppelberichterstattungen,
- übertriebene Genauigkeit,
- manipulierte Informationen,
- Bevorzugung inoffizieller Berichterstattung,
- Fehler im Formularwesen,
- zu frühe oder zu späte Termine[1]).

Blohm macht auch darauf aufmerksam, daß Fehler im Informationswesen auf Schwächen der Organisation schließen lassen[2]).

k) Die Leitungsfunktion

k1) Planung

Der Prüfung der Planung[3]) kommt eine doppelte Bedeutung zu: Erstens stellt die Planung eines der wichtigsten Instrumente der Unternehmungsführung dar, da sie Informations-, Entscheidungs-, Steuerungs- und Überwachungsfunktionen zu erfüllen hat[4]), und zweitens können Planwerte, wenn der Prüfer ihre Qualifikation untersucht und für gut befunden hat, als Normen für die Prüfung der anderen Unternehmungsfunktionen dienen[5]).

---

1) Vgl. Blohm, Hans: Informationswesen, a.a.O., Sp. 731; ders./ Heinrich, Lutz J.: Schwachstellen der betrieblichen Berichterstattung. Rationalisierung durch Ausschaltung von Störungen, Baden-Baden/ Bad Homburg v.d.H. 1965, S. 18-60; vgl. auch den "Anforderungskatalog zur Ermittlung der optimalen Berichterstattung" bei Lüder, Klaus: Das Optimum in der Betriebswirtschaftslehre. Kritische Analyse des Optimumbegriffes und der Bestimmungsmöglichkeiten betriebswirtschaftlicher Optima, Diss. Mannheim 1964, S. 155-159.

2) Blohm, Hans: Das innerbetriebliche Berichtswesen in der Betriebsdiagnose, in: BFuP, 12. Jg.,1960, S. 137-147, bes. S. 142 ff.

3) Zum Begriff und zu den Arten der Planung siehe S. 50 f.

4) Vgl. Wild, Jürgen: Planungsrechnung, Verfahren der, a.a.O., Sp. 1414 f.

5) Siehe S. 50 ff.

Da jedes rationale Handeln aus Planung, Durchführung und Kontrolle besteht, wurden die Fragen der Planung bereits weitgehend zusammen mit der Beurteilung der ausführenden Funktionen behandelt, so daß an dieser Stelle nur noch auf die allgemein mit der Planung verbundenen Fragen einzugehen ist. Hierbei sind zwei Fragen zu prüfen:

1. wie die Gestaltung des Planungsprozesses - von Kosiol als "Metaplanung"[1]) bezeichnet - beurteilt werden soll,
2. wie hoch das in der Planung festgelegte Anspruchsniveau sein soll, um eine möglichst wirtschaftliche Unternehmungstätigkeit zu erreichen.

k11) Die Gestaltung des Planungsprozesses

Die Frage, wie die Gestaltung des Planungsprozesses beurteilt werden soll, ist ähnlich der Frage nach dem Wert des Informationswesens[2]). Die mit der Planung verbundenen Aufwendungen sind sogar noch schwieriger zu erfassen als die Aufwendungen für das Informationswesen, denn während die Informationsbeschaffung, -aufbereitung und -weitergabe großenteils von voll mit diesen Aufgaben beschäftigten Personen (Buchhaltern, Betriebsstatistikern, Marktforschern) ausgeführt wird, sind an der Planung in hohem Maße Angehörige der Unternehmungsleitung beteiligt, ohne daß sich dafür genaue Personalkosten ermitteln lassen. Auch der Wert der Planung ist kaum zu bestimmen; nur bei groben Planungsfehlern oder -unterlassungen wird man sagen können, daß ein bestimmter Verlust bei besserer Planung mit großer Wahrscheinlichkeit nicht eingetreten wäre.

Da also weder das Ist noch das Soll der Wirtschaftlichkeit der Planung festgestellt werden können, bleibt nur die Möglichkeit, das Planungsverfahren auf Grund allgemeiner Grundsätze der Planung oder anhand von Schwachstellen-Katalogen zu prüfen. Die in der Literatur genannten Planungsgrundsätze besitzen eine unterschiedliche Aussagekraft. So stellt z.B. der "Grundsatz der

---

1) Kosiol, Erich: Zur Problematik der Planung in der Unternehmung, in: ZfB, 37. Jg.,1967, S. 83.

2) Siehe S. 154 ff.

Zweckmäßigkeit der Planung"[1]) nur eine Leerformel dar. Einen, wenn auch groben Maßstab liefern folgende, von Grochla und ähnlich auch von Potthoff[2]) genannte Grundsätze der Planung:

- "Der Grundsatz einer optimalen Distanz zwischen Planungsträger und Planungsobjekt", wonach "der Planungsträger sowohl eine angemessene Übersicht als auch ein genügendes Maß an Einsicht in das Planungsobjekt besitzen muß"[3]).
- "Der Grundsatz der Wertigkeit der Planungsaufgaben im Hinblick auf die Erfüllung der Betriebsaufgabe", demzufolge "die Stellen mit höherwertigen, d.h. im Hinblick auf die Oberziele umfassenderen Planungsaufgaben ... in der Organisationshierarchie den Stellen mit Planungsaufgaben geringerer Wertigkeit übergeordnet werden"[4]) müssen.
- "Der Grundsatz der zeitlichen Abstimmung der Planerstellung"[5]).
- "Der Grundsatz der Elastizität der Planung"[6]).
- "Der Grundsatz der Vollständigkeit der Planung"[7]); danach muß die Planung alle Bereiche und Tätigkeiten der Unternehmung umfassen, auch wenn in einzelnen Bereichen weniger detailliert geplant wird als in anderen Bereichen.

Auch zur Prüfung der Planung erscheint eine Anwendung von Schwachstellen-Katalogen als nützlich[8]). Insgesamt ergibt sich,

---

1) Potthoff, Erich: Grundlagen der Unternehmensplanung, in: agplan - Handbuch zur Unternehmensplanung, Hrsg.: Arbeitsgemeinschaft Planung - agplan e.V., Berlin 1970, Kennzahl 1110, S. 7.

2) Potthoff, Erich: Grundlagen der Unternehmensplanung, a.a.O., S. 8 ff.

3) Grochla, Erwin: Planung, Organisation der, in: HWO, Stuttgart 1969, Sp.1308 (im Original kursiv).

4) Ebenda (Hervorhebungen weggelassen).

5) Ebenda.

6) Ebenda.

7) Grochla, Erwin: Das Problem der optimalen Unternehmungsplanung, in: Gegenwartsfragen der Unternehmung. Offene Fragen der Betriebswirtschaftslehre, Festschrift zum 70. Geburtstag von Fritz Henzel, Hrsg.: Bernhard Bellinger, Wiesbaden 1961, S. 67.; ebenso Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S. 149-151.

8) Einen Katalog mit 25 Schwachstellen der langfristigen Planung bringt Steiner, George A.: How to Assure Poor Long-Range Planning, in: California Management Review, Vol 7, 1965, Nr. 4, S. 93-94.

daß zur Prüfung der Planungsgestaltung nur sehr grobe Maßstäbe verfügbar sind.

k12) Das Anspruchsniveau der Planungsvorgaben

Die Frage, wie das in der Planung festgelegte Anspruchniveau beschaffen sein soll, um eine möglichst wirtschaftliche Unternehmungstätigkeit zu erreichen, betrifft den Motivationsaspekt der Planung.

Feldstudien und Laboratoriumsexperimente, die vor allem von nordamerikanischen Behavioristen vorgenommen wurden, zeigten, daß nicht realisierbare Zielvorgaben (z.B. hohe Umsatzziele oder niedrige Kostenvorgaben) zu den besten Leistungsergebnissen führen; Anforderungen, die aber eine gewisse Grenze übersteigen, ergeben extreme Leistungen, die entweder sehr gut oder sehr schlecht sind, ohne daß man von vornherein durch Befragung oder andere Mittel vorhersagen kann, wie die Leistung ausfallen wird[1]). Allgemeine Aussagen darüber, wie hoch der Leistungsanspruch sein soll, um die Mitarbeiter maximal anzuspornen, sind noch nicht möglich[2]). Auch ist umstritten, inwieweit die Motivationswirkung der Planvorgaben von Anreizmitteln wie Prämien, Beförderungen, Ansehenssteigerungen usw. abhängt[3]). Hinzu kommt die Frage, inwieweit die Ausführenden am Planungsprozeß zu beteiligen sind, damit sie die Zielvorgabe akzeptieren[4]).

---

1) Vgl. Hofstede, G.H.: The Game of Budget Control. How to Live with Budgetary Standards and yet Be Motivated by Them, Diss. Groningen, Assen 1967, S. 144 ff.; Schmidtkunz, Hans-Walter: Zum Problem der monetären Begrenzung finanzieller Entscheidungsbefugnisse, in: ZfB, 40. Jg., 1970, S. 479 ff.

2) Vgl. Schmidtkunz, Hans-Walter: Zum Problem der monetären Begrenzung ..., a.a.O., S. 481 f.

3) Vgl. ebenda.

4) Vgl. ebenda, S. 483-485 ff.; Hofstede, G.H.: The Game of Budget Control, a.a.O., S. 173 ff.

Die Zielvorgabe an eine Abteilung innerhalb der Unternehmung mag den Zusammenhalt und die Zielstrebigkeit dieser Gruppe fördern, aber gleichzeitig Konflikte mit anderen Abteilungen zur Folge haben[1]). Auch hieraus sind Auswirkungen auf die Wirtschaftlichkeit anzunehmen, ohne daß sich bisher diese Auswirkungen genauer bestimmen ließen. Gleichzeitig wird damit die Bedeutung der Abstimmung von Zielvorgaben an die einzelnen Abteilungen verdeutlicht.

k2) Organisation

Der Begriff der Organisation wird unterschiedlich definiert: während die von der Soziologie beeinflußten Autoren Organisationen als "zielgerichtete strukturierte Sozialgebilde"[2]) ansehen, verstehen andere Autoren die Organisation als "diejenige Apparatur ..., die die Aufgabe hat, eine durch Planung vorgegebene Ordnung im Betriebe zu realisieren"[3]) oder, wie Mellerowicz es formuliert, als die "systematische, planvolle Zuordnung von Menschen und Sachen zum Zwecke geregelten Arbeitsablaufs, die Summe der Regelungen, durch die der Betriebsvollzug gestaltet wird"[4]). In dem zweiten Sinne soll auch hier die Organisation verstanden werden. Gutenberg sieht die Organisation als so bedeutsam für den Betrieb an, daß die Organisation nach seiner Ansicht einen eigenen Produktionsfaktor darstellt[5]). Gegenstand der Organisationsprüfung können sein der organisatorische Aufbau und/oder der Ablauf der gesamten Unternehmung oder einzelner Institutionen oder Funktionen innerhalb der Unternehmung.

---

1) Vgl. dazu Heinen, Edmund: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, a.a.O., S. 215 ff. sowie S. 223 ff.

2) Häusler, Joachim: Grundfragen der Betriebsführung. Eine Analyse der Führungsproblematik in Wissenschaft und Praxis, Wiesbaden 1966, S. 18.

3) Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S. 236.

4) Mellerowicz, Konrad: Betriebswirtschaftslehre der Industrie, Bd. I, a.a.O., S. 388.

5) Gutenberg, Erich: Die Produktion, a.a.O., S. 236.

Die Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Organisation ist deshalb schwierig, weil Aufwendungen und Erträge einer Organisation nicht unmittelbar meßbar sind; ihre ökonomische Wirkung wird erst in den Leistungen sichtbar, die von den Organisationsteilnehmern erbracht werden. Aus dieser Tatsache ergibt sich eine Problematik der Zurechnung der Leistungen auf die Organisation und die übrigen Produktionfaktoren. Diese Zurechnungsproblematik ist freilich nicht für alle Organisationsfragen gleich groß; so lassen sich für Fragen des organisatorischen Ablaufs häufig Aufwands- und Ertragsvergleiche anstellen, während dies bei Problemen der Aufbauorganisation, der Führungsorganisation und ähnlichen Fragen nicht mehr möglich ist[1]). Da Fragen der Ablauforganisation schon im Zusammenhang mit den jeweiligen Funktionen der Beschaffung, Produktion usw. behandelt worden sind, sei hier nur noch auf Fragen der Aufbauorganisation eingegangen.

Da die Wirtschaftlichkeit der Organisationsstruktur nicht direkt meßbar ist, sind indirekte Meßmethoden anzuwenden. In der praktischen Durchführung der Organisationsprüfung sind die Aufnahme und Darstellung des Ist-Zustandes sowie dessen Beurteilung eng miteinander verbunden[2]); hier kann jedoch auf die Fragen der Aufnahme des Ist-Zustandes nicht eingegangen werden[3]), es interessieren hier nur die Normen, anhand derer der Ist-Zustand beurteilt werden kann.

Als mögliche Normen sind zunächst der Unternehmungsplanung entnommene Normen zu nennen, also Organisationspläne und -vorschriften. Diese können jedoch nur dann verwendet werden, wenn sich der Prüfer ein Urteil über die Qualifikation dieser Planungsnormen gebildet hat; die Soll-Vorschriften sind daher selber

---

1) Vgl. Acker, Heinrich B.: Organisationsanalyse. Verfahren und Techniken praktischer Organisationsarbeit, 2. Aufl., Baden-Baden/ Bad Homburg v.d.H. 1966, S. 45 f.

2) Vgl. ebenda, S. 10.

3) Vgl. dazu ebenda, S. 14 ff. und 51 ff.

einer Wirtschaftlichkeitsprüfung zu unterziehen.

Den einbetrieblichen Zeitvergleichen und zwischenbetrieblichen Vergleichen entspricht der Vergleich der Organisationsstruktur mit einer früheren Organisationsstruktur der gleichen Unternehmung, mit Organisationsstrukturen anderer Unternehmungen oder erdachter Alternativlösungen. Zu den allgemein mit ein- und zwischenbetrieblichen Vergleichen verbundenen Störungsfaktoren[1]) tritt bei Organisationsvergleichen das Problem auf, daß in den Organisationsplänen und -vorschriften nur die formale Organisation zum Ausdruck kommt; die informelle Organisationsstruktur, die einen positiven oder negativen Einfluß auf die formale Organisation haben kann, wird dabei nicht berücksichtigt[2]).

Als weiteres Problem der Organisationsvergleiche ist die Frage zu nennen, wonach beurteilt werden soll, welche von zwei Organisationsstrukturen die bessere ist. Acker schlägt vor, in den Fällen, in denen Wirtschaftlichkeitsberechnungen undurchführbar sind, weil sich die Aufwendungen und/oder Erträge für die verschiedenen Lösungsmöglichkeiten nicht ermitteln lassen, Punktwertungen oder verbale Vergleiche durchzuführen[3]). Gegen die Punktwertung, die dem Verfahren der analytischen Arbeitsbewertung sehr ähnlich ist, läßt sich einwenden, daß dieses Verfahren subjektiv ist[4]); auch wenn die analytische Bewertung eine größere Nachprüfbarkeit erlaubt als ein subjektives Gesamturteil, so erscheint doch fraglich, ob ein solches Verfahren bei Ordnungsprüfungen angewandt werden kann; bei Beratungsprüfungen hingegen könnte es durchaus brauchbar sein. Für Ordnungsprüfun-

---

1) Siehe dazu S. 54 ff.

2) Zum Begriff und den Erscheinungsformen informeller Organisation vgl. z.B. Dahrendorf, Ralf: Sozialstruktur des Betriebes - Betriebssoziologie -, Wiesbaden 1959, S. 37-40; Gutenberg, Erich: Unternehmensführung. Organisation und Entscheidungen, Wiesbaden 1962, S. 147-152; Häusler, Joachim: Grundfragen der Betriebsführung, a.a.O., S. 26-28.

3) Vgl. Acker, Heinrich B.: Organisationsanalyse, a.a.O., S. 45 ff.

4) Vgl. Schnettler, Albert: Betriebsanalyse, a.a.O., S. 350; siehe auch S. 74 ff.

gen erscheinen jedoch verbale Vergleiche zweckmäßiger. Der Prüfer vergleicht hierbei den Ist-Zustand mit einer oder mehreren Alternativlösungen, stellt ihre Vor- und Nachteile dar, überläßt aber das Urteil dem Berichtsempfänger.

Die Punktbewertung führt nicht an der Notwendigkeit vorbei, Kriterien zur Beurteilung der Organisation zu finden, auch wenn die Maßstäbe nicht quantitativer Art sein müssen. Als Maßstäbe zur qualitativen Beurteilung können die Forschungsergebnisse der Wissenschaft sowie Erfahrungen der Praxis dienen. In der betriebswirtschaftlichen Literatur finden sich Organisationsgrundsätze "in kaum noch übersehbarer Zahl"[1]). Solche Organisationsprinzipien lauten häufig wie folgt:

- Grundsatz der Zweckmäßigkeit,
- Grundsatz des Gleichgewichts,
- Grundsatz der optimalen Durchlaufzeit,
- Grundsatz der Einheit des Unterstellungsverhältnisses,
- "Der richtige Mann an den richtigen Platz!"[2]).

Die Einwände, die gegen solche Grundsätze vorgebracht werden, sind die gleichen, wie sie bereits oben gegen die Verwendung von allgemein formulierten Grundsätzen genannt wurden[3])[4]). Daraus

---

1) Wild, Jürgen: Zur praktischen Bedeutung der Organisationstheorie, in: ZfB, 37. Jg., 1967, S. 573.

Lohmann gibt eine "Übersicht über die von 21 namhaften Autoren aufgestellten Organisationsgrundsätze, Prinzipien, Regeln und Gesetze unter Einbeziehung der von ihnen weiter genannten, aus den Hauptgruppen abgeleiteten 'Unterprinzipien' ": Die Zahl der von den Autoren genannten Prinzipien einschließlich der Unterprinzipien reicht von 3 bis 599! Lohmann, Erich: Organisationsprinzipien. Kommentar zu einer gleichnamigen Bucherscheinung, in: ZfO, 41. Jg., 1972, S. 315.

2) Schweitzer, Marcell: Anforderungen an die betriebswirtschaftliche Organisationstheorie, in: ZfO, 36. Jg., 1967, S. 288-290. Schweitzer bringt ebenda eine kritische Untersuchung dieser Grundsätze.

3) Siehe S. 68 f.

4) Zur Kritik an den Organisationsgrundsätzen vgl. außer dem zitierten Aufsatz von Schweitzer: Stahlmann, Jürgen: Organisation, Entscheidung und Kommunikation, Diss. Göttingen 1960, S. 51 ff.; Beensen, Reimar: Organisationsprinzipien. Untersuchungen zu Inhalt, Ordnung und Nutzen einiger Grundaussagen der Organisationslehre, Berlin 1969, bes. S. 16 f. (mit umfangreicher Literaturangabe).

ergibt sich, daß die Organisationsgrundsätze allenfalls sehr grobe Maßstäbe zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit liefern. Brauchbar erscheinen hingegen Schwachstellen-Kataloge, deren Verwendung von Blohm vorgeschlagen wird[1]).

k3) Internes Überwachungssystem

Ebenso wie der Prüfung der Planung kommt der Prüfung des Überwachungssystems[2]) eine doppelte Bedeutung zu: Das interne Überwachungssystem stellt neben der Planung eines der wichtigsten Instrumente der Unternehmungsführung dar, da es die Unternehmungsleitung bei der Durchsetzung der Geschäftspolitik unterstützt, indem es eine Informations- und eine Präventivfunktion erfüllt[3]). Außerdem erleichtert ein innerbetriebliches Überwachungssystem dem Prüfer die Arbeit: Ebensowenig wie der Abschlußprüfer alle für den Jahresabschluß relevanten Vorgänge lückenlos prüfen kann[4]), ist der Wirtschaftlichkeitsprüfer in der Lage, jeden einzelnen Geschäftsvorgang zu prüfen. Indem der Prüfer - Abschluß- wie Wirtschaftlichkeitsprüfer - sich von der Qualität des innerbetrieblichen Überwachungssystems über-

---

1) Blohm, Hans: Organisationsprüfung, in: Organisationsleiter-Handbuch, Hrsg.: Alfred Degelmann, 2. Aufl., München 1972, S. 1579 f.

2) Der Begriff "Internes Überwachungssystem" entspricht dem aus dem Amerikanischen stammenden Begriff "Internal Control System". Vgl. dazu WP-Handbuch 1973, a.a.O., S. 1024.

Zu den Begriffen Überwachung, Revision und Kontrolle siehe S. 16 ff.

3) Vgl. Frese, Erich: Kontrolle und Unternehmungsführung. Entscheidungs- und organisationstheoretische Grundfragen, Wiesbaden 1968, S. 64 f. und 75. (Freses Kontrollbegriff entspricht dem hier verwendeten Überwachungsbegriff. Vgl. ebenda, S. 53.)

Ebenso unterscheidet Selchert zwischen einer Informations- und einer Sicherungs- und Präventivfunktion des Überwachungssystems. Vgl. Selchert, F.W.: Betriebsinterne Überwachungssysteme und ihre Leistung, in: ZfB, 42. Jg., 1972, S. 164 ff. und 177 f.

Vgl. auch zu den Aufgaben des Internen Überwachungssystems Neubert, Helmut: Internal Control. Kontrollinstrument der Unternehmensführung, Düsseldorf 1959, S. 9.

4) Vgl. WP-Handbuch 1973, a.a.O., S. 1027.

zeugt, kann er sich auf den innerbetrieblich gut überwachten Gebieten auf Stichproben beschränken, während er dort, wo das innerbetriebliche Überwachungssystem Schwächen aufweist, den Schwerpunkt seiner Prüfungstätigkeit legt[1]).

Die Informationsaufgabe der Überwachung besteht darin, die Geschäftsleitung über die Abweichung zwischen Planzielen und Ist-Entwicklung zu benachrichtigen und zu Entscheidungen zu veranlassen, um die Störung zu beseitigen oder sich ihr anzupassen. Der Wert der vom Überwachungssystem gelieferten Information hängt - wie der Wert von Informationen überhaupt - ab von der Aktualität, der Objektivität und der Sicherheit der Informationen sowie von ihrer Übermittlung und Verwertung[2]). Da die Überwachungsergebnisse aber bereits in Gang befindliche Prozesse oder, wie es zumeist bei den Ergebnissen interner Revisionen der Fall ist, abgeschlossene Prozesse betreffen, haben diese Überwachungsergebnisse nur insoweit einen Wert, als sie Entscheidungen der bereits in Gang befindlichen Prozesse oder neu in Gang zu setzenden Prozesse beeinflussen können[3]). Ob Überwachungsergebnisse die Entscheidungen über einen bereits angelaufenen Prozeß noch beeinflussen können, wird davon bestimmt, ob eine Beeinflussung technisch noch möglich ist, ob sich die Änderung wirtschaftlich lohnt (z.B. ob die Aufwendungen für eine Änderung, Nachbearbeitung usw. höher sind als

---

1) Vgl. WP-Handbuch 1973, a.a.O., S. 1027; Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: Fachgutachten Nr. 1/1967, Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, in: WPg, Jg. 20, 1967, S. 159 f.; Adler/ Düring/ Schmaltz: Prüfung/ Feststellung/ Rechtsbehelfe, a.a.O., Tz 161 zu § 162, S. 91.

Auch in der Literatur über Geschäftsführungsprüfungen wird gefordert, daß vor allem das interne Überwachungssystem Gegenstand der Prüfung sein soll. Vgl. Witte, Artur E.: Management Auditing: The Present State of the Art, in: JofA, Vol. 123/ 124, Aug. 1967, S. 55; Morse, Ellsworth H. Jr.: Management Performance Auditing, in: Handbook for Auditors, Hrsg.: Cashin, James A.; New York usw. 1971, Chapt. 50, S. 33 f.; Roth, Joseph L.: What's ahead for the Auditors? in: JofA, Vol. 127/ 128, Aug. 1969, S. 62. (Laut Roth besteht schon jetzt ein Verlangen von Kreditgebern nach Prüfungen des internen Überwachungssystems durch Wirtschaftsprüfer.)

2) Vgl. Selchert, F. W.: Betriebsinterne Überwachungssysteme und ihre Leistung, a.a.O., S. 166 ff.

3) Vgl. ebenda, S. 166-169.

die Ertragseinbußen) und mit welcher Sicherheit sich Anpassungserfolge abschätzen lassen[1]).

Selbst wenn die Überwachung keine Abweichung von den innerbetrieblichen Normen feststellt, ist die Überwachung nicht wertlos, da sie das Leistungsverhalten der Belegschaftsmitglieder beeinflußt. Art und Ausmaß dieses Einflusses sind jedoch noch nicht hinreichend empirisch geklärt[2]).

Innerbetriebliche Überwachungsmaßnahmen lassen sich auf verschiedene Weise durchführen; die einzelnen Formen der Überwachung unterscheiden sich in ihren Aufwendungen wie in ihren Ergebnissen. Neubert unterscheidet

1. selbsttätig wirksame Kontrollen,
2. Kontrollen auf Anordnung,
3. Überwachung von neutraler Seite (Revisionen)[3]).

Zu 1. Selbsttätig wirksame Kontrollen können mittels technischer Anlagen oder von Personen durchgeführt werden. Die Einrichtung zwangsläufig wirkender Kontrollen ist vor allem eine Frage der Organisation, und zwar der Aufgabenverteilung wie des Arbeitsablaufs[4]). Zwangsläufig wirkende Kontrollen setzen freilich eine gewisse Betriebsgröße voraus, um wirtschaftlich durchgeführt werden zu können[5]). Dadurch daß zwangsläufige Kontrollen eng mit dem Arbeitsprozeß verbunden sind, oft mit dem zu überwachenden Prozeß gleichlaufen oder ihm unmittelbar folgen[6]), haben Abweichungsergebnisse wegen ihrer Aktualität einen hohen Informationswert, der aber dadurch eingeschränkt werden kann, daß die Kontrollen von Prozeßabhängigen durchgeführt

---

1) Vgl. Selchert, F. W.: Betriebsinterne Überwachungssysteme und ihre Leistung, a.a.O., S. 167 ff.

2) Vgl. Frese, Erich: Kontrolle und Unternehmungsführung, a. a.O., S. 75 ff. und die dort angegebenen Arbeiten nordamerikanischer Behavioristen.

3) Neubert, Helmut: Internal Control, a.a.O., S. 18 f.

4) Vgl. ebenda, S. 19.

5) Vgl. ebenda, S. 29 f.

6) Vgl. Wall, Fritz: Revision (Prüfung) und Kontrolle, a.a.O., Sp. 4679.

werden, deren Urteile möglicherweise nicht objektiv sind oder manipuliert werden.

Bei entsprechender organisatorischer Gestaltung fallen nur geringe oder gar keine Kosten durch die zwangsläufige Kontrolle an. Auch sind keine negativen psychologischen Auswirkungen auf die Überwachten zu befürchten, wenn die Kontrollen so in die Aufbau- und Ablauforganisation eingebaut sind, daß sie als selbstverständlich und notwendig angesehen werden[1]). Zur Prüfung der Wirksamkeit zwangsläufig wirkender Kontrollen wurde eine Reihe von Grundsätzen entwickelt[2]).

Zu 2. Kontrollen, die auf Grund genereller oder gelegentlicher Anordnungen vorgenommen werden, bedeuten zusätzliche Belastungen für Vorgesetzte und Mitarbeiter. Die kostenmäßigen Auswirkungen solcher Kontrollen können unbedeutend sein, wenn sie in Zeiten geringeren Arbeitsanfalls vorgenommen werden[3]); der Informationswert dieser Kontrollen wird wegen der geringeren Aktualität abnehmen; solche Kontrollen haben vor allem wegen ihrer Präventivfunktion einen Wert.

Zu 3. Die vergleichsweise höchsten Aufwendungen verursacht die Revision; ihre Informationen werden in der Regel wegen fehlender Aktualität den geringsten Informationswert aufweisen; statt dessen haben die Prüfungsergebnisse interner Revisionen den höchsten Grad an Objektivität, da sie von Prozeßunabhängigen durchgeführt werden. Ihren Wert erhalten die Prüfungsergebnisse der Revisionen vor allem durch ihre Präventivfunktion.

---

1) Vgl. Neubert, Helmut: Internal Control, a.a.O., S. 19.

2) Vgl. ebenda, S. 21 ff. sowie das Schaubild in der Anlage. Vgl. dazu auch ebenda, S. 72-107, den Fragekatalog, der jedoch vor allem die Prüfung des Internen Überwachungssystems im Rahmen der Abschlußprüfung zum Ziel hat; Adler/Düring/Schmaltz: Prüfung/Feststellung/Rechtsbehelfe, a.a.O., Tz 219 ff. zu § 162, S. 114 ff.; WP-Handbuch 1973, a.a.O., S. 1032 ff.

3) Vgl. Neubert, Helmut: Internal Control, a.a.O., S. 18.

Wegen der Schwierigkeit, die mit den verschiedenen Kontrollformen verbundenen Aufwendungen und Erträge zu messen, scheiden Aufwands- oder Ertragsvergleichsrechnungen zur Beurteilung aus. Zur Prüfung des internen Überwachungssystems kommen daher vor allem Erfahrungen sowie Schwachstellen-Kataloge in Frage.

III. Die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der gesamten Unternehmung

Die Prüfung der einzelnen Unternehmungsfunktionen ergibt eine Fülle von Einzelurteilen, teils quantitativer, teils qualitativer Art. Für Ordnungs- wie für Beratungsprüfungen stellt sich die Frage, wie diese Einzelurteile zu einem Gesamturteil zusammengefaßt werden können. Folgende Möglichkeiten der Gesamtbeurteilung und der Berichterstattung sollen näher betrachtet werden:

1. Ausführlicher Bericht mit Einzelurteilen, wobei das Gesamturteil dem Berichtsempfänger überlassen bleibt.
2. Die Ermittlung und Beurteilung der Wirtschaftlichkeit durch eine einzige Kennzahl.
3. Die Ausdehnung des Bestätigungsvermerks zum Jahresabschluß auf ein Urteil
   a) über die wirtschaftliche Lage der Unternehmung,
   b) über die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung.

1. Verzicht auf ein Gesamturteil

Ausführliche Berichte mit Einzelurteilen, bei denen die Bildung eines Gesamturteils dem Berichtsempfänger überlassen bleibt, sind üblich bei Geschäftsführungsprüfungen von Genossenschaften[1]).

---

1) Der Vorstand erhält vom Prüfungsverband einen schriftlichen Prüfungsbericht sowie eine Bescheinigung, daß die Prüfung stattgefunden hat; die Bescheinigung ist zum Genossenschaftsregister einzureichen (§ 58 f GenG).

Nur für Kreditgenossenschaften ist die Erteilung eines sich auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung beschränkenden Bestätigungsvermerks vorgeschrieben (§ 27 Gesetz über das Kreditwesen).

Durch diese Form der Berichterstattung vermeidet der Prüfer die Gefahr, ein Urteil abzugeben, das auf Grund seiner Informationsverdichtung und dem damit verbundenen Verlust an Einzelinformationen entweder nichtssagend ist oder zu falschen Rückschlüssen führen kann. In einem ausführlichen Bericht kann der Prüfer auch auf Einzelvorgänge hinweisen, die er selbst nicht abschließend beurteilen kann, weil dies eine zu starke Ausdehnung der Prüfungstätigkeit erfordert hätte oder weil verwendbare Normen für die Beurteilung fehlen[1]). Andererseits ist aber ein ausführlicher Bericht nicht geeignet, an einen weiten Empfängerkreis verteilt zu werden, sondern kommt nur für Interessenten in Frage, die auf Grund ihrer Stellung in der Unternehmung berechtigt sind, die Einzelheiten der Prüfung zu erfahren, und die verpflichtet sind, ihre Kenntnisse gegenüber der Öffentlichkeit geheimzuhalten[2]).

2. Der Gewinn als Grundlage für das Gesamturteil

Das mehrfach angesprochene Problem der Interdependenz wäre dann beseitigt, wenn es gelänge, die Wirtschaftlichkeit der gesamten Unternehmung summarisch festzustellen und zu beurteilen. Mit der Feststellung der Wirtschaftlichkeit der gesamten Unternehmung müßte die Schwierigkeit der Periodenabgrenzung überwunden werden, um auch die zeitlich vertikalen Interdependenzen zu berücksichtigen. Daher scheiden solche Größen als Ausdruck der

---

1) Auch Karehnke empfiehlt,"Wertungen nur bei einwandfrei festgestellten Verstößen dieser Art (d.h. bei wesentlichen, grobfehlsamen oder mißbräuchlichen Ermessensentscheidungen oder vergleichbaren Unterlassungen, d. Verf.) und insoweit vorzunehmen, als sie von den Abschlußprüfern in ihrer Eigenschaft als betriebswirtschaftliche und kaufmännische Sachverständige verantwortet werden können; im übrigen reicht eine berichtsmäßige Darstellung festgestellter auffälliger Sachverhalte ohne Wertung durch die Abschlußprüfer aus". Kahrenke, Helmut: Die Prüfung der Geschäftsführung nach § 53 des Haushaltsgrundgesetzes, a.a.O., S. 262.

2) Auf die Möglichkeit, einem weiteren Interessentenkreis, z.B. der Belegschaft oder den Marktkontrahenten, partielle Berichte zuzuleiten, weist Stupka hin. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 132 f.

Wirtschaftlichkeit aus, die das Problem der Periodenabgrenzung nur unvollkommen lösen.

a) Die unzureichende Aussagefähigkeit des Jahresüberschusses

Zu diesen nicht verwendbaren Größen zählt der aktienrechtliche Jahresüberschuß, also der Saldo zwischen Aufwendungen und Erträgen der Gewinn- und Verlustrechnung. Wie bereits oben[1]) ausgeführt, enthält der Jahresüberschuß auch außerordentliche und periodenfremde Aufwendungen und Erträge, die nur zum Teil im aktienrechtlichen Gliederungsschema ausgewiesen bzw. im Geschäftsbericht erläutert werden; außerdem ist der Jahresüberschuß von Bilanzierungsvorschriften und bilanzpolitischen Maßnahmen beeinflußt, die nur teilweise mit dem Zweck vereinbar sind, den Jahresüberschuß zu einem Erfolgsmaßstab zu machen[2]).

Wie der Jahresüberschuß selbst sind auch die Kennzahlen zu beurteilen, in die der Jahresüberschuß "unkorrigiert" als wesentlicher Bestandteil eingeht, wie z.B. die Rentabilitätskennzahlen einschließlich des Return on Investment. Mit der Kennzahl "Cash-flow" versucht man zwar, die Mängel des Jahresüberschusses dadurch zu beseitigen, daß der Jahresüberschuß um die außerordentlichen, betriebs- und periodenfremden Ergebnisse bereinigt wird, doch gehen in den Cash-flow die Abschreibungen in voller Höhe ein, so daß der Cash-flow in einem beträchtlichen Ausmaß Aufwandselemente enthält; das hat zur Folge, daß bei einer Änderung der Kostenstruktur, die zu einer Ver-

---

1) Siehe S. 76 ff.

2) Vgl. dazu Hax, der betont, daß der aktienrechtliche Jahresüberschuß den Zweck hat, den ausschüttbaren Gewinn festzustellen. Dieser Zweck ist aber unvereinbar mit dem zweiten Zweck der Bilanzierung, der Ermittlung eines Erfolgsmaßstabs. Hax, Herbert: Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, in: ZfB, 34. Jg., 1964, S. 646 f.

Vgl. ferner Schneider, Dieter: Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, in: ZfhF N.F., 15. Jg., 1963, S. 458 ff.; Honko, Jaakko: Über einige Probleme bei der Ermittlung des Jahresgewinns der Unternehmung, in: ZfB, 35. Jg., 1965, S.611-642.

schiebung von Personalkosten zu Abschreibungen führt, der Cash-flow eine Steigerung der Ertragskraft anzeigt, auch ohne daß der Gewinn gestiegen ist[1]). Die Kennzahl Cash-flow ist daher ebenfalls nicht zur Erfolgsbeurteilung geeignet.

b) Das Konzept des ökonomischen Gewinns

In der Literatur wird seit einigen Jahren ein neuer Gewinnbegriff diskutiert, der auf der Ermittlung des Gesamtwertes der Unternehmung basiert und als "ökonomischer Gewinn" bezeichnet wird[2]). Der ökonomische Gewinn setzt sich zusammen aus dem

Zukunftserfolgswert[3]) am Ende der Periode
- Zukunftserfolgswert zu Beginn der Periode
+ Auszahlungen an die Eigentümer
- Einzahlungen von den Eigentümern
= ökonomischer Gewinn.

Da der Zukunftserfolgswert geschätzt wird und diese Schätzungen im Laufe der Zeit infolge verbesserter Informationen revidiert werden müssen, läßt sich der Erfolg der Unternehmung in drei Komponenten zerlegen:

"1. Die Veränderung des Gesamtwertes durch Revision der Erwartungen hinsichtlich zukünftiger Einnahmen und Ausgaben.
2. Die Erhöhung des Gesamtwertes durch Erschließung neuer Chancen.
3. Die Verzinsung des Gesamtwertes der Unternehmung"[4]).

---

1) Vgl. Juesten, Wolfgang: Cash-flow und Unternehmensbeurteilung. Ermöglicht die Cash-flow-Rechnung eine Schnell-Analyse? Diss. FU Berlin 1970, Berlin 1971, S. 106-121, bes. S. 113 ff.; zum Begriff des Cash-flow und seiner Ermittlung s. ebenda, S. 52-79.

2) Vgl. die S. 172 unter Anm. 2 genannte Literatur.

3) Der Zukunftserfolgswert stellt die Differenz aller zukünftigen Ein- und Auszahlungen dar; er ist nicht zu verwechseln mit der Kapitalisierung von Gewinnen, die in der abgeschlossenen oder in früheren Perioden erwirtschaftet wurden. Vgl. Schneider, Dieter: Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, a.a.O., S. 461 ff.; Hax, Herbert: Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, a.a.O., S. 647 ff.; Leffson, Ulrich: Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, a.a.O., S. 378 f.

4) Hax, Herbert: Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, a.a.O., S. 649.

Nur die zweite und dritte Komponente sind wirkliche Erfolgsbestandteile, da die erste Komponente nicht mit der Tätigkeit der Unternehmung in der Abrechnungsperiode im Zusammenhang steht, sondern sich aus der Revision früherer Fehleinschätzungen ergibt[1]).

Dieses Konzept, das zu einer theoretisch einwandfreien Erfolgsmessung führt, hat den schwerwiegenden Mangel, daß die Zukunftserfolgswerte notwendigerweise auf subjektiven und daher kaum nachprüfbaren Schätzungen beruhen. Damit verstößt eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit, die vom ökonomischen Gewinn ausgeht, gegen das Erfordernis der Objektivität der Beurteilung.

c) Der "korrigierte" Jahresüberschuß

Wenn weder der aktienrechtliche Jahresüberschuß als auf Grund von verbindlichen Normen und Konventionen ermittelter Gewinn noch der auf Schätzungen des Zukunftserfolgswertes basierende ökonomische Gewinn als Erfolgsmaßstab geeignet erscheinen, so stellt sich die Frage, ob auf einem Mittelweg ein Gewinnbegriff zu finden ist, der eine Messung der Wirtschaftlichkeit erlaubt.

Dieser neu zu definierende Gewinnbegriff sollte folgende Eigenschaften aufweisen:

- Der Gewinnbegriff sollte möglichst auf der Gewinn- und Verlustrechnung aufbauen, und zwar aus Gründen der Arbeitsvereinfachung, damit nicht die gleiche Rechnung zweimal durchgeführt wird, und aus Gründen der Nachprüfbarkeit.
- Aus den gleichen Gründen sollten die Korrekturen des aktienrechtlichen Jahresüberschusses möglichst weitgehend aus dem Rechnungswesen ermittelt werden können.
- Der Gewinnbegriff sollte so beschaffen sein, daß er an einer Norm gemessen werden kann, die den Anforderungen der Objektivität und der Wirtschaftlichkeit entspricht.

---

1) Vgl. Hax, Herbert: Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, a.a.O., S. 649.

Ein Gewinnbegriff, der gegenüber dem Jahresüberschuß eine verbesserte Aussagekraft besitzen soll, wurde in den USA von Bilanzanalytikern entwickelt: der "Gewinn je Aktie". Die Deutsche Vereinigung für Finanzanalysen (DVFA) hat vor einigen Jahren Richtlinien verabschiedet, nach denen die Unternehmungen den Gewinn je Aktie ermitteln bzw. den Bilanzanalytikern die zur Ermittlung dieser Kennzahl erforderlichen Daten zur Verfügung stellen sollen[1]). Im folgenden ist nun zu prüfen, ob der zur "Erleichterung der vergleichenden Aktienbeurteilung" definierte Gewinnbegriff auch geeignet ist, zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Unternehmung zu dienen; der Nenner der Kennzahl "Gewinn je Aktie" ist dabei für diese Betrachtung bedeutungslos[2]).

Die Gewinnermittlung nach der DVFA-Formel erfolgt nach dem Schema:

Jahresüberschuß
+ Periodenfremde und außerordentliche Aufwendungen
- Periodenfremde und außerordentliche Erträge
+ Aufwendungen aufgrund besonderer Steuervorschriften (Sonderabschreibungen, Wertberichtigungen, Rücklagen- oder Rückstellungszuweisungen)
- Erträge aus der Auflösung solcher Positionen
+ Bildung von Bewertungsreserven bei fertigen und unfertigen Beständen
- Auflösung solcher Bewertungsreserven durch Veräußerung von Beständen
+ Nettoerhöhungen von Pensionsrückstellungen und sonstiger langfristiger Rückstellungen[3]).

---

1) DVFA Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Anlageberatung: Empfehlung zur Bildung eines einheitlichen Gewinnbegriffs zur Erleichterung der vergleichenden Aktienbeurteilung, Darmstadt 1968.

2) Im folgenden soll dieser Gewinnbegriff als "korrigierter Jahresüberschuß" bezeichnet werden, da er nicht nur auf Aktiengesellschaften, sondern auf alle Rechtsformen anwendbar ist. Der Ausdruck "betriebswirtschaftliches Ergebnis" soll vermieden werden, da dieser Ausdruck leicht mit dem "ökonomischen Gewinn" verwechselt werden könnte.

3) DVFA: Empfehlung zur Bildung eines einheitlichen Gewinnbegriffs ..., a.a.O., S. 13 (gekürzt: die Behandlung der La-

Um die Eignung dieses Gewinnbegriffs zu beurteilen, ist zu untersuchen, ob dieser Gewinnbegriff erstens nichts enthält, was die Erfolgsmessung stört, und zweitens alle zur Erfolgsbeurteilung notwendigen Elemente erfaßt.

Zu 1. Zunächst ist zu prüfen, ob der Jahresüberschuß tatsächlich um die außerordentlichen und periodenfremden Ergebnisse zu bereinigen ist. Außerordentliche und periodenfremde Ergebnisse resultieren aus zwei Ursachen: erstens aus bewußten Gewinnübertragungen von einem Jahr zum anderen und zweitens aus unvermeidbaren Ergebnisverlagerungen[1]). Da die bewußten wie die unvermeidbaren Ergebnisverlagerungen das Jahresergebnis verzerren und somit zu einer falschen Erfolgsbeurteilung führen, sind sie zu eliminieren. Die Frage ist nur, inwieweit die unvermeidbaren Ergebnisverlagerungen erkennbar und korrigierbar sind.

Wenig problematisch erscheint die Eliminierung der periodenfremden und außerordentlichen Aufwendungen und Erträge sowie der auf Grund von Steuervorschriften vorgenommenen Ergebnisverlagerungen, so daß auf eine Kommentierung verzichtet werden kann[2]).

Nicht unproblematisch erscheint hingegen die Berücksichtigung von Reservebildungen und -auflösungen in den Beständen. Durch Bestandserhöhungen bzw. -verminderungen bei den unfertigen und fertigen Erzeugnissen werden - ohne Änderung der Bewertungsgrundsätze - stille Reserven gelegt bzw. aufgelöst, wenn die Bestände nicht zu Vollkosten, sondern zu niedrigeren Werten aktiviert sind oder wenn der Buchwert der Bestände erheblich unter ihrem Zeitwert liegt[3]). Um aber die Höhe der gelegten

---

stenausgleichs-Vermögensabgabe sowie die Aufteilung der Werte in "brutto", "Ertragsteuern" und "netto" wurde weggelassen).

1) Vgl. Büschgen, Hans E.: Gewinn pro Aktie, in: WPg, Jg. 20, 1967, S. 88.

2) Vgl. dazu DVFA: Empfehlung zur Bildung eines einheitlichen Gewinnbegriffs, a.a.O., S. 8 und 11.

3) Vgl. dazu Adler/ Düring/ Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. I, Rechnungslegung, a.a.O., Tz 107 zu § 149, S. 60 f.

bzw. aufgelösten stillen Reserven zu bestimmen, müßte der "wirkliche" Wert der Vorräte bekannt sein.

Umstritten ist die Frage, ob die Bildung von Pensionsrückstellungen den Gewinn erhöhen soll, da Pensionsrückstellungen doch für Verpflichtungen gegenüber Dritten gebildet werden und somit unzweifelhaft den Charakter von Fremdkapital haben[1]). Obwohl der Fremdkapital-Charakter der Pensionsrückstellungen nicht bestritten wird, besteht für Pensionsverpflichtungen keine Passivierungspflicht, sondern ein Passivierungs-Wahlrecht[2]). Da, wie die Praxis zeigt, die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen - ebenso wie die Zuführungen zu den Pensionskassen - in vielen Unternehmungen von der Ertragslage abhängen[3]), erscheint es aus Gründen der Vergleichbarkeit gerechtfertigt, diese Aufwandsposten als Gewinnverwendung zu betrachten und dem Jahresüberschuß hinzuzurechnen.

Auch die Frage, ob die Bildung mittel- und langfristiger Rückstellungen als Gewinnverwendung anzusehen ist, erweist sich als problematisch. Die Begründung, daß sich diese Rückstellungen "später häufig als zu hoch angesetzt erweisen..."[4]), widerspricht dem Aktiengesetz, das die Bildung stiller Reserven verbietet und demzufolge die Rückstellungen der Höhe nach auf den Betrag zu begrenzen sind, "der bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist"[5]).

---

1) Vgl. dazu DVFA: Empfehlung zur Bildung eines einheitlichen Gewinnbegriffs, a.a.O., S. 12; Büschgen, Hans E.: Gewinn pro Aktie, a.a.O., S. 89; Siebert, Kurt: Zur Problematik der Kennzahl "Gewinn je Aktie", Frankfurt a.M. 1968, S. 20 ff. (Sonderdruck der gleichnamigen Aufsatzfolge in der ZfgK, 20. Jg., 1967, S. 1032-1035, 1061-1065, 1102-1106); Guhr, Hans-Martin: Gewinn je Aktie nach der DVFA-Formel, in: Bank-Betrieb, 11. Jg., 1971, S. 7.

2) Vgl. Adler/ Düring/ Schmaltz: Rechnungslegung, a.a.O., Tz 161 zu § 152, S. 344 mit weiteren Literaturangaben.

3) Vgl. DVFA: Empfehlung zur Bildung eines einheitlichen Gewinnbegriffs, a.a.O., S. 12; Guhr, Hans-Martin: Gewinn je Aktie, a.a.O., S. 7.

4) DVFA: Empfehlung zur Bildung eines einheitlichen Gewinnbegriffs, a.a.O., S. 12; Guhr, Hans-Martin: Gewinn je Aktie, a.a.O., S. 7.

5) Adler/ Düring/ Schmaltz: Rechnungslegung, a.a.O., Tz 43 zu § 156, S. 580

Die Betrachtung ergab, daß - bis auf den Einwand gegen die Einbeziehung der Bildung mittel- und langfristiger Rückstellungen in den Gewinnbegriff - der Gewinn der Kennzahl "Gewinn je Aktie" keine die Messung des erwirtschafteten Ergebnisses störenden Bestandteile enthält. Es ist nun zu prüfen, ob dieser Gewinnbegriff alle Faktoren enthält, die den Erfolg eines Geschäftsjahres ausmachen.

Zu 2. Wenn man fragt, wovon der Zukunftserfolgswert einer Unternehmung bestimmt wird, so stößt man auf eine Anzahl Faktoren, die im Jahresabschluß nur "einseitig" oder überhaupt nicht erscheinen. Die Unternehmung mag große Aufwendungen für Forschung und Entwicklung, für Werbung oder für die Ausbildung ihrer Mitarbeiter getätigt haben. Diese Aufwendungen haben, wenn es nicht gerade Fehlmaßnahmen waren, den Zukunftserfolgswert der Unternehmung erhöht[1]); dennoch dürfen diese Aufwendungen nicht aktiviert werden. Ebenso mag die Unternehmung ihre Absatzorganisation verbessert und die Akquisitionstätigkeit verstärkt haben, wodurch der Auftragsbestand kräftig anstieg; der Aufwand für die verstärkten Absatzbemühungen hat das Ergebnis belastet, denn die noch nicht realisierten Erträge dürfen nicht im Jahresabschluß ausgewiesen werden. Aber auch der umgekehrte Fall kann eintreten: Die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung oder für Absatzbemühungen wurden eingeschränkt; qualifizierte Mitarbeiter der Forschungs- und Entwicklungsabteilungen wanderten ab, der Auftragsbestand ging zurück[2]); die Aufwendungen für Fremdkapital haben sich verringert, aber gleichzeitig wurde die Liquiditätslage angespannter und die Finanzierung riskanter; Feuerversicherungsprämien wurden eingespart, dafür ist kein ausreichender Versicherungsschutz mehr gegeben; bedeutende Reparaturen wurden aufgeschoben, Rückstellungen dafür, soweit sie mög-

---

1) Diese Aufwendungen wurden deshalb auch als Investitionen angesehen. Siehe S. 105, 115 und 152.

2) Die Einschränkung der Aufwendungen für Forschung und Entwicklung oder der Absatzbemühungen usw. muß nicht in jedem Fall negativ bewertet werden, es kann sich dabei auch um ein "Gesundschrumpfen" handeln; in diesem Fall sind die Einsparungen als echte Ergebnisverbesserungen anzusehen.

lich waren, unterblieben. In diesen Fällen weist der Jahresüberschuß überhöhte Gewinne aus, auch der korrigierte Jahresüberschuß zeigt nicht die volle Wahrheit. Wie sind nun diese Faktoren zu berücksichtigen?

Die Korrektur des Jahresüberschusses um die aktienrechtlich nicht aktivierbaren Investitionen wie Werbung oder Forschung und Entwicklung wäre denkbar, doch ist sie problematisch, da weder der Wertansatz für diese Investitionen noch ihre Abschreibung zu ermitteln ist. Bei einem geglückten Werbefeldzug wäre die Aktivierung des vollen Aufwandes niedriger als der Ertragswert dieser Werbung, bei einer nur mäßig erfolgreichen Werbung wäre die Aktivierung des vollen Aufwandes zu hoch. Um wieviel wäre der Jahresüberschuß zu erhöhen, wenn der Auftragsbestand gestiegen und/oder die vom Auftragsbestand erwarteten Gewinnspannen gestiegen wären? Im Falle einer Verminderung des Zukunftserfolgswertes der Unternehmung können ebenfalls nur zum Teil eindeutige Werte ermittelt werden, so z.B. "eingesparte " Versicherungsprämien oder Reparaturaufwendungen; die Festlegung von Korrekturposten für eine riskantere Finanzierung oder für im Vergleich zum Vorjahr weniger erfolgreiche Werbemaßnahmen oder Forschungstätigkeiten dürfte jedoch auf große Schwierigkeiten stoßen.

Eine Veränderung des Jahresüberschusses um Werte, die nur auf groben und kaum nachprüfbaren Schätzungen beruhen, würde die Aussagekraft des Gewinnes eher beeinträchtigen als verbessern[1]). Es wird daher vorgeschlagen, diese Faktoren getrennt vom Gewinn zu ermitteln und zu beurteilen.

---

1) Ein ähnlicher Standpunkt zeigt sich in der Ansicht der DVFA; danach zählen "zusätzliche Aufwendungen infolge der Expansion der Unternehmungen (z.B. Anlaufkosten), durch Umstellungsmaßnahmen und Strukturveränderungen ... zu den üblichen Vorgängen in der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens und sind, um Nivellierungen zu vermeiden, deshalb in der Regel nicht als 'außerordentlich' zu bereinigen". DVFA: Empfehlung zur Bildung eines einheitlichen Gewinnbegriffs, a.a.O., S. 8.

d) Die Darstellung der Wirtschaftlichkeit der gesamten Unternehmung

Um den korrigierten Jahresüberschuß mit Vorjahreszahlen oder mit Werten anderer Unternehmungen vergleichbar zu machen, muß diese Zahl relativiert werden. Da der korrigierte Jahresüberschuß mit dem Gewinn der Kennzahl "Gewinn je Aktie" übereinstimmt, liegt es nahe, ihn in Relation zu den Aktien (oder bei anderen Rechtsformen der Unternehmung in Relation zum Stammkapital) zu setzen. Da die Ermittlung der Rentabilität aber eine Fülle weiterer Probleme aufwirft[1]), soll die ursprünglich gewählte Formel verwendet werden, nach der sich die Wirtschaftlichkeit aus dem Verhältnis von Ertrag zu Aufwand bestimmt. Die Anwendung wird anhand eines Beispiels mit einer stark verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) verdeutlicht:

	Geschäftsjahr 1972			Geschäftsjahr 1971		
	lt.GuV	Korrektur 2)	Summe	lt.GuV	Korrektur 2)	Summe
1) Umsatzerlöse	1000	-	1000	850	-	850
2) Bestandsänderungen u. andere aktivierte Eigenleistungen	+100	+ 10	+110	+150	+ 15	+165
3) Gesamtleistung	1100	+ 10	1110	1000	+ 15	1015
4) Materialaufwand	-300	-	-300	-250	-	-250
5) Rohertrag	800	+ 10	810	750	+ 15	765
6) übrige Erträge	+250	- 90	+160	+150	- 50	+100
	1050	- 80	970	900	- 35	865
7) übriger Aufwand	-850	+150	-700	-750	+100	-650
8) Jahresüberschuß	200	+ 70	270	150	+ 65	215

Der korrigierte Jahresüberschuß hat sich also gegenüber dem Vorjahr um 55 auf 270 erhöht. Die Wirtschaftlichkeit für beide Jahre

1) Siehe S. 13 f.

2) Die Korrekturen entsprechen den auf S. 175 aufgeführten Posten.

errechnet sich nach der Formel

$$\text{Wirtschaftlichkeit} = \frac{\text{Ertrag}}{\text{Aufwand}} = \frac{\text{Pos. 1) + 2) + 6)}}{\text{Pos. 4) + 7)}}$$, das ist für

1972: $\frac{1000 + 110 + 160}{300 + 700} = \frac{1270}{1000} = 1{,}27$ und für

1971: $\frac{850 + 165 + 100}{250 + 650} = \frac{1115}{900} = 1{,}24$.

Gemessen am Vorjahr ist im angeführten Beispiel die Wirtschaftlichkeit gestiegen. Ein Urteil über die Unternehmungstätigkeit ist aber erst möglich, wenn die Ursachen für die Abweichung festgestellt werden. Einige bedeutende Störfaktoren des Vergleichs lassen sich zumindest annähernd eliminieren, so z.B. die Verteuerung der Personalaufwendungen infolge neuer Tarifabschlüsse, Preisänderungen für die wichtigsten Rohstoffe sowie für die Absatzgüter, die Änderung der Kapazitätsauslastung. Weitere Aufschlüsse für die Änderung der Wirtschaftlichkeit müßten sich aus der Prüfung der einzelnen Unternehmungsfunktionen ergeben haben. Stets aber werden die allgemeinen Bedenken gegenüber einbetrieblichen Zeitvergleichen bestehen bleiben. Hinsichtlich der Verwendung von Planzahlen oder zwischenbetrieblichen Vergleichen kann ebenfalls auf die oben gemachten Bemerkungen verwiesen werden; die Verwendung von Modellrechnungen ist für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der gesamten Unternehmung nicht möglich, da es noch keine Gesamtmodelle der Unternehmung gibt.

e) Die von der Wirtschaftlichkeits-Kennzahl nicht erfaßten Erfolgselemente

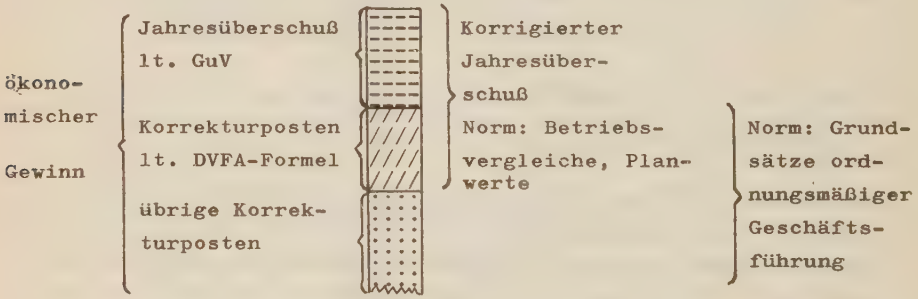
Nun ist noch auf die Erfolgsbestandteile einzugehen, die vom korrigierten Jahresüberschuß nicht erfaßt werden: die Eliminierung der außerordentlichen und periodenfremden Aufwendungen und Erträge sowie die sonstigen Erfolgselemente.

Im korrigierten Jahresüberschuß sind die außerordentlichen und periodenfremden Ergebnisse eliminiert: Diese Aufwendungen und Erträge hatten den Jahresüberschuß der aktienrechtlichen Gewinn-

und Verlustrechnung mitbestimmt und wurden bei der Korrektur des Jahresüberschusses herausgerechnet. Die Folge, daß der korrigierte Jahresüberschuß und damit die Wirtschaftlichkeit um so höher ist, je mehr die Aufwendungen außerordentlicher oder periodenfremder Natur sind, ist unbefriedigend: Wenn die Unternehmung Sach- oder Finanzinvestitionen vornimmt, die sich im nächsten Jahr als Fehlmaßnahmen herausstellen, so ist die außerplanmäßige Abschreibung auf die Investitionen sicherlich außerordentlicher Aufwand; daß sie aber der Beurteilung nicht entzogen werden darf, ist ebenso einleuchtend. Gleichermaßen bedürfen die außerordentlichen Gewinne - wie z.B. Gewinne aus Grundstücks- oder Beteiligungsverkäufen - einer Beurteilung[1]). So ergibt sich die Notwendigkeit, die Korrekturposten der DVFA-Formel ebenso kritisch zu durchleuchten wie die übrigen vom korrigierten Jahresüberschuß nicht erfaßten Erfolgselemente. Auf die Möglichkeit zur Beurteilung dieser Posten wird im nächsten Abschnitt einzugehen sein.

f) Zusammenfassung

Zusammenfassend läßt sich der ökonomische Gewinn und seine Beurteilung wie folgt darstellen:



1) Damit wird der Forderung Sieberts entsprochen, die außerordentlichen und periodenfremden Ergebnisse mit in die Betrachtung einzubeziehen. Siebert, Kurt: Zur Problematik der Kennzahl "Gewinn je Aktie", a.a.O., S. 13. Siebert wendet sich damit gegen eine Bereinigung des Gewinns und tritt für zusätzliche Angaben zum Jahresüberschuß ein (ebenda, S. 30 f.).

Mit der gezackten Begrenzung des ökonomischen Gewinns soll angedeutet werden, daß sich dieser Wert zahlenmäßig nicht genau ermitteln läßt. Im dargestellten Fall ist der ökonomische Gewinn größer als der korrigierte Jahresüberschuß und dieser ist größer als der Jahresüberschuß laut Gewinn- und Verlustrechnung; der ökonomische Gewinn kann aber auch kleiner sein als der korrigierte Jahresüberschuß und/oder der aktienrechtliche Jahresüberschuß.

3. Die Bildung eines Gesamturteils aus Einzelurteilen und die Berichterstattung über das Prüfungsergebnis

Die von der Wirtschaftlichkeits-Kennzahl nicht erfaßten Sachverhalte betreffen großenteils Entscheidungen und Handlungen, deren wirtschaftliche Auswirkung zum Prüfungszeitpunkt noch nicht genau abzusehen ist bzw. nie zu erfassen sein wird: laufende Einkaufsverträge, begonnene Investitionsprojekte, Forschung und Entwicklung, Werbung, Ausbildung. Es stellt sich also die Frage, wie man Urteile über diese Erfolgselemente zu einem Gesamturteil zusammenfassen kann, das die Wirtschaftlichkeits-Kennzahl ergänzen oder allein die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit darstellen soll.

a) Bestätigungsvermerk zur wirtschaftlichen Lage der Unternehmung

Nach Aktienrecht ist der Vorstand verpflichtet, einen Geschäftsbericht aufzustellen und darin unter anderem den Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft darzustellen[1]). Die Prüfung dieses als Lagebericht bezeichneten Teils des Geschäftsberichts beschränkt sich darauf, daß Angaben über die Lage der Gesellschaft keine falschen Vorstellungen erwecken[2]), die sich beispielsweise dann ergäben, wenn der Leser des Lageberichts zu dem Ergebnis kommen kann, die Lage der Gesellschaft hätte sich gegenüber dem Vorjahr gebessert, obgleich sie sich in Wirklichkeit

1) §§ 148 und 160 Abs. 1 AktG.

2) § 162 Abs. 2 Satz 2 AktG.

eher verschlechtert hat[1]). Deshalb braucht aber der Abschlußprüfer nicht die regelmäßig dem Lagebericht beigefügten umfangreichen statistischen Angaben zu prüfen und selbst stark subjektiv gefärbte Einzelangaben von geringerer Bedeutung sind nicht zu beanstanden[2]). Diese Vorschrift läßt also weiten Spielraum, so daß man feststellen kann, daß "in Deutschland ... die wirtschaftliche Lage im Testat nicht angesprochen wird und namentlich auch die Beurteilung der Geschäftsführung vollkommen außer Betracht bleibt"[3])[4]).

So bestünde die Möglichkeit, den Bestätigungsvermerk auf die Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse auszudehnen, wie es bei der Pflichtprüfung von Sparkassen, öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten und vielfach[5]) auch bei Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand üblich ist: "Im übrigen haben auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes wesentliche Beanstandungen nicht ergeben"[6]).

Durch diesen Bestätigungsvermerk könnte Außenstehenden (Aktionären, Belegschaftsangehörigen, Marktkontrahenten) das Prüfungs-

---

1) Vgl. Adler/ Düring/ Schmaltz: Prüfung/ Feststellung/ Rechtsbehelfe, a.a.O., Tz 414 zu § 162, S. 171.

2) Ebenda.

3) Goerdeler,Reinhard: Zur Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerks, in: Journal UEC, 2. Jg., 1967, S. 108. Vgl. auch Wanik, Otto: Überlegung zur Stellung des Wirtschaftsprüfers im Zusammenhang mit der Unternehmensverfassung. Gedanken zum 70. Geburtstag von Martin Lohmann, Hrsg.: Ralf-Bodo Schmidt, Tübingen 1971, S. 122 f.

4) Diese Feststellung wird auch durch die Diskussion darüber bekräftigt, ob einer Unternehmung, die überschuldet ist oder das Grundkapital zur Hälfte verloren hat, noch ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk zu erteilen ist. Vgl. dazu Adler/ Düring/ Schmaltz: Prüfung/ Feststellung/ Rechtsbehelfe, a.a.O., Tz 32 zu § 167, S. 312 f. sowie WP-Handbuch 1973, a.a.O., S. 886 f., beide mit weiteren Literaturhinweisen.

5) D.h. im wesentlichen die Betriebe der Gemeinden und Gemeindeverbände. Vgl. dazu Burret, Gerhard: Prüfung von öffentlichen Betrieben, Herne/Berlin 1970, S. 18.

6) WP-Handbuch 1973, a.a.O., S. 902 f. Vgl. auch die ebenda, S. 899-903, aufgeführten weiteren Bestätigungsvermerke.

ergebnis in einem Gesamturteil mitgeteilt werden. Die Einschränkung darauf, daß "wesentliche" Beanstandungen nicht festgestellt wurden, kommt gleichermaßen dem Schutzbedürfnis der Unternehmung vor einer Ruf- und Kreditschädigung entgegen, wie auch der Prüfer davor geschützt wird, ein Urteil abzugeben, das er bei einer Beschränkung der Prüfung auf die wichtigsten Gebiete sonst nicht verantworten könnte[1]).

Zwar wird durch diese Beurteilung nicht festgestellt, ob die Unternehmung ihre Wirtschaftlichkeit noch bedeutend steigern könnte, doch wird bestätigt, daß der Bestand der Unternehmung nicht infolge von Unwirtschaftlichkeiten und nicht ordnungsmäßiger Geschäftsführung gefährdet ist. Die Aussage könnte dadurch verbessert werden, daß die Abschlußprüfung ausdrücklich auf die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Geschäftsbericht ausgedehnt würde[2]) und die Wirtschaftlichkeit in einer Kennzahl, wie sie im vorhergehenden Abschnitt entwickelt wurde, dargestellt und beurteilt würde.

b) Bestätigungsvermerk zur Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung

Problematischer als ein Testat, das ordentliche wirtschaftliche Verhältnisse bestätigt, erscheint eine Bestätigung darüber, daß die Grundsätze ordnungsmäßiger Geschäftsführung beachtet wurden oder, negativ ausgedrückt, daß die Prüfung der Geschäftsführung wesentliche Beanstandungen nicht ergeben habe. Abgesehen davon, daß ein solches Urteil auch Feststellungen über die formelle Ordnungsmäßigkeit (Einhaltung von Gesetz, Satzung, Auf-

1) Vgl. dazu Bankenfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: Fachgutachten Nr. 3/1957: Die Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse im Bestätigungsvermerk bei Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand, abgedruckt in: WPg, Jg. 10, 1957, S. 103.

2) Nach Ansicht von Wanik sollte in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden, daß der "Geschäftsbericht ein zutreffendes Bild von der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft" vermittelt. Wanik, Otto: Überlegung zur Stellung des Wirtschaftsprüfers..., a.a.O., S. 139.

sichtsrats- und Hauptversammlungsbeschlüssen usw.) enthält, wird es schwierig sein, Normen für das Gesamturteil zu finden:

- Da der Wortlaut des Bestätigungsvermerks auf eine Beurteilung der Verfahrensweise, nicht auf die Ergebnisse der Tätigkeiten abzielt, wäre die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung auch dann zu bestätigen, wenn die Entscheidungen zwar ausreichend vorbereitet waren, aber die Ergebnisse trotzdem nicht den Erwartungen entsprachen und die Unternehmung nun ernsten wirtschaftlichen Schwierigkeiten gegenüberstände. Da schon der Bestätigungsvermerk zum aktienrechtlichen Jahresabschluß in der Öffentlichkeit weithin mit der Vorstellung verbunden wird, damit sei die Gesundheit einer Unternehmung bescheinigt[1]), muß dies um so mehr für eine Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung gelten.
- Andererseits ist zu überlegen, ob eine Verweigerung des Bestätigungsvermerks nur dann in Frage kommt, wenn Vorstands- oder Aufsichtsratsmitglieder ihre Pflichten gemäß § 93 bzw. gemäß § 116 in Verbindung mit § 93 AktG (die Verpflichtung, bei der Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden) verletzt haben. Damit wäre die Frage verbunden, ob der Bestätigungsvermerk (bzw. seine Verweigerung oder Einschränkung) nicht etwas vorwegnimmt, was nur das Ergebnis einer gerichtlichen Verhandlung sein kann.
- Da der Bestätigungsvermerk ein Gesamturteil enthält, ist es erforderlich, daß der Prüfer auch die einzelnen Sachverhalte, soweit sie für das Gesamturteil von Bedeutung sein könnten, abschließend beurteilen kann, denn ein Zusatzvermerk, daß bestimmte Sachverhalte nicht abschließend beurteilt werden konnten, würde in den Augen der Öffentlichkeit einer Einschränkung des Testats gleichkommen und sicher auf den Widerstand der Unternehmensleitung stoßen[2]).

---

1) Vgl. WP-Handbuch 1973, a.a.O., S. 874.

2) Potthoff verweist darauf, daß die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung weder bei Genossenschaften noch bei Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand in einem Bestätigungsvermerk beurteilt wird und meint: "Die Feststellungen zur Prüfung der

Geschäftsführung dürften sich auch nicht eignen, in einem Testat festgehalten zu werden, das an die Öffentlichkeit gerichtet ist". Potthoff, Erich: Die Möglichkeiten der Geschäftsführungsprüfung, a.a.O., S. 591 (Hervorhebung weggelassen).

Auf die Schwierigkeit, für das Gesamturteil Normen zu finden, weist auch Trescher hin, ohne seine Ansicht näher zu begründen. Trescher, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 17.

Gegen die Zusammenfassung der Beurteilung in einem formalisierten Testat wendet sich Burton, der für einen zwei- bis dreiseitigen Prüfungsbericht innerhalb des Geschäftsberichts eintritt. Dieser Bericht dürfte nach seiner Ansicht nur wenig Ähnlichkeit mit den heute in den USA üblichen "short form reports" haben. Burton, John C.: Management Auditing, a.a.O., S. 43.

Z U S A M M E N F A S S U N G

Die Ergebnisse dieser Arbeit können wie folgt zusammengefaßt werden:

1. Bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen durch externe Prüfer kann die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung ("Ordnungsprüfungen") oder die Beratung der Geschäftsführung ("Beratungsprüfungen") im Vordergrund stehen. Der dritte Fall, die Wirtschaftlichkeitsprüfung im Rahmen von Preisprüfungen, wurde vernachlässigt, da hierbei die Normenfindung weitgehend ein Problem der Verhandlungen zwischen Prüfungsinteressent und der zu prüfenden Unternehmung darstellt.

2. Normen für Wirtschaftlichkeitsprüfungen durch externe Prüfer müssen drei Anforderungen gerecht werden: Sie müssen ein objektives Urteil erlauben, sie müssen operational sein, und ihre Anwendung muß dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit der Prüfungsdurchführung genügen. Die Anforderungen an die Objektivität und die Wirtschaftlichkeit der Normenfindung sind vom Prüfungszweck abhängig: Ordnungsprüfungen verlangen ein höheres Maß an Objektivität als Beratungsprüfungen; Umfang und Intensität der Prüfung hängen davon ab, ob die Wirtschaftlichkeitsprüfung eine Ordnungsprüfung oder eine Beratungsprüfung darstellt.

3. Zur Prüfung der Wirtschaftlichkeit stehen verschiedene Normen zur Verfügung: Planwerte, einbetriebliche Zeitvergleiche, zwischenbetriebliche Vergleiche, Forschungsergebnisse der Wissenschaft und Erfahrungen der Praxis. Da diese Normen bezüglich ihrer Objektivität in verschiedenen Graden unvollkommene Maßstäbe darstellen, können sie zu unterschiedlichen Meßergebnissen führen. Die Aufgabe des Prüfers besteht darin, im Hinblick auf die Anforderungen an die Normen den geeigneten Maßstab auszuwählen. Erschwert wird diese Aufgabe dadurch, daß zwischen den einzelnen Anforderungsarten Konkurrenzbeziehungen bestehen können.

4. Für kaum eine Teilaufgabe der Unternehmung lassen sich operationale und objektive Normen zur Beurteilung einer optimalen Wirtschaftlichkeit finden. Wenn jedoch, wie bei Ordnungsprüfungen, nicht eine Maximalleistung des Beurteilten, sondern eine gute Leistung ("die Sorgfalt eines gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsleiters") verlangt wird, so können durchaus weite Teile der Unternehmungstätigkeit beurteilt werden. In den meisten Fällen, in denen andere Normen nicht zur Verfügung stehen, hilft die Anwendung von Schwachstellen-Katalogen, die auf Erfahrungen der Praxis beruhen, weiter; mit ihrer Hilfe ist es zumindest möglich, grobe Abweichungen festzustellen.

5. Problematischer als die Bildung von Einzelurteilen erscheint die Gewinnung eines Gesamturteils, das auch Außenstehenden mitgeteilt werden kann:
   a) Es ist zwar möglich, die Wirtschaftlichkeit der gesamten Unternehmung durch eine Kennzahl auszudrücken, die mit Vorjahreswerten oder den Werten anderer Unternehmungen verglichen werden kann, doch reicht diese Kennzahl allein nicht zur Beurteilung der Unternehmungstätigkeit aus, da bedeutende Erfolgselemente durch sie nicht berücksichtigt werden.
   b) Ein Gesamturteil, durch das die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung oder die Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit durch die Unternehmungsleitung bestätigt wird, erscheint aus zwei Gründen problematisch: Erstens tritt die Schwierigkeit auf, einen Gesamtkomplex zu beurteilen, obwohl für die Beurteilung wichtiger Teilgebiete keine oder nur grobe Maßstäbe vorhanden sind. Zweitens ergibt sich die Schwierigkeit, daß dieses Urteil von den Prüfungsinteressenten mißgedeutet werden könnte. Da auch eine unrentable Unternehmung ordnungsgemäß geführt sein kann, wäre ein entsprechender Bestätigungsvermerk auch dann zu erteilen, wenn die Unternehmung unverschuldet in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten ist; dabei besteht die Gefahr, daß die Öffentlichkeit das Gesamturteil als Bestätigung der wirtschaftlichen Gesundheit der Unter-

nehmung mißversteht.

c) Als die am wenigsten problematische Form eines Gesamturteils wurde die Bestätigung geordneter wirtschaftlicher Verhältnisse festgestellt. Dieses Urteil wäre zwar auch dann zu erteilen, wenn die Wirtschaftlichkeit in einzelnen Unternehmungsbereichen noch beachtlich gesteigert werden könnte, doch wird den Interessenten der Prüfung bestätigt, daß der Bestand der Unternehmung nicht infolge von Unwirtschaftlichkeiten gefährdet ist.

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

a) Selbständige Bücher und Schriften

Acker, Heinrich B.: Organisationsanalyse. Verfahren und Techniken praktischer Organisationsarbeit, 2. Aufl., Baden-Baden/ Bad Homburg v.d.H. 1966.

Ackoff, Russell L.: siehe Churchman.

Adler (Hans)/ Düring (Walter)/ Schmaltz (Kurt): Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl., Bd. I, Rechnungslegung, Stuttgart 1968.

Bd. II, Prüfung/ Feststellung/ Rechtsbehelfe, Stuttgart 1971.

Albach, Horst: Investition und Liquidität. Die Planung des optimalen Investitionsbudgets, Wiesbaden 1962.

Amey, Lloyd R.: The Efficiency of Business Enterprises, New York 1970.

Antoine, Herbert: Kennzahlen, Richtzahlen, Planungszahlen, 2. Aufl., Wiesbaden 1958.

Arbeitskreis Weber-Hax der Schmalenbach-Gesellschaft: Der Einkauf im Industriebetrieb als unternehmerische und organisatorische Aufgabe, Köln und Opladen 1960.

Arnoff, E. Leonard: siehe Churchman.

Baier, Willy/ Fähnrich, Herbert: Die steuerliche Betriebsprüfung, 2. Aufl., Stuttgart 1963.

Beensen, Reimar: Organisationsprinzipien. Untersuchungen zu Inhalt, Ordnung und Nutzen einiger Grundaussagen der Organisationslehre, Berlin 1969.

Behrens, Karl Christian: Absatzwerbung, Wiesbaden 1963.

- : Demoskopische Marktforschung, 2. Aufl., Wiesbaden 1966.

Bellinger, Bernhard: Langfristige Finanzierung, Wiesbaden 1964.

Bidlingmaier, Johannes: Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, Wiesbaden 1964.

Blohm, Hans/ Heinrich, Lutz J.: Schwachstellen der betrieblichen Berichterstattung. Rationalisierung durch Ausschaltung von Störungen, Baden-Baden/ Bad Homburg v.d.H. 1965.

Blohm, Hans/ Lüder, Klaus: Investition. Schwachstellen im Investitionsbereich des Industriebetriebes und Wege zu ihrer Beseitigung, 2. Aufl., München 1972.

Brede, Helmut: Die wirtschaftliche Beurteilung von Verwaltungsentscheidungen in der Unternehmung, Köln und Opladen 1968.

Bredt, Otto: Was verbleibt dem Unternehmen vom Gewinn?, Stuttgart 1952.

Britt, St. H.: siehe Lucas.

Burret, Gerhard: Prüfung von öffentlichen Betrieben. Wegweiser für Prüfungen besonderer Betriebsformen und Wirtschaftszweige, Herne/ Berlin 1970.

Bussmann, Karl F.: Die Prüfung der Unternehmungen, 2. Aufl., Wiesbaden 1972.

Carey, John L.: The CPA Plans for the Future, New York 1965.

Castan, Edgar: Typologie der Betriebe, Stuttgart 1963.

Chorafas, D(imitris) N.: Die Aufgaben der Forschung in der modernen Unternehmung. Aufgabenstellung und Arbeitsweise von Forscherteams, Aus dem Amerikanischen, München/ Wien 1963.

Churchman, C. West/ Ackoff, Russell L./ Arnoff, E. Leonard: Operations Research. Eine Einführung in die Unternehmensforschung, Aus dem Amerikanischen, 4. Aufl., Wien/ München 1968.

Dahrendorf, Ralf: Sozialstruktur des Betriebes - Betriebssoziologie, Wiesbaden 1959.

Dean, Joel: Capital Budgeting, New York 1951.

Dichtl, Erwin: Die Beurteilung der Erfolgsträchtigkeit eines Produktes als Grundlage der Gestaltung des Produktionsprogramms, Berlin 1970.

- : siehe Nieschlag.

Dinkelbach, Werner: Sensitivitätsanalysen und parametrische Programmierung, Berlin/ Heidelberg/ New York 1969.

Disch, Wolfgang K. A.: siehe Kapferer.

Droege, Jörn: Wirtschaftlichkeits- und Rentabilitätsprüfung, Diss. TU Berlin 1957.

Dubberke, Hans-Achim: siehe Reddewig.

DVFA Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Anlageberatung: Empfehlung zur Bildung eines einheitlichen Gewinnbegriffs zur Erleichterung der vergleichenden Akt nbeurteilung, Darmstadt 1968.

Eckstein, Werner: Wirtschaftlichkeitsprüfung s Mittel der qualitativen Kreditlenkung, Diss. Kiel 1938.

Eisler, Rudolf: Eislers Handwörterbuch der Phil sophie, 2. Aufl., Berlin 1922.

Engel, Friedrich: Ausbildungsinvestitionen in betriebswirtschaftlicher Sicht. Wirtschaftlichkeitsüberlegungen zur qualitativen Beeinflussung des Produktionsfaktors Arbeit im Betrieb, Diss. Köln 1969, Berlin 1970.

Fähnrich, Herbert: siehe Baier.

Fischer, Guido: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 9. Aufl., Heidelberg 1964.

Förstner, Karl/ Henn, Rudolf: Dynamische Produktionstheorie und Lineare Programmierung, Meisenheim am Glan 1957.

Forker, Hans-Joachim: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip und das Rentabilitätsprinzip - ihre Eignung zur Systembildung, Diss. Hamburg 1959, Berlin 1960.

Frese, Erich: Kontrolle und Unternehmungsführung. Entscheidungs- und organisationstheoretische Grundfragen, Diss. Köln 1966, Wiesbaden 1968.

Friedmann, Georges: Grenzen der Arbeitsteilung, Aus dem Französischen, Frankfurt a.M. 1959.

Geist, Manfred: Selektive Absatzpolitik auf der Grundlage der Absatzsegmentrechnung, Stuttgart 1963.

Gerbel, B. M.: Rentabilität. Fehlinvestitionen, ihre Ursachen und ihre Verhütung, 2. Aufl., Wien 1955.

Geschka, Horst: Forschung und Entwicklung als Gegenstand betrieblicher Entscheidungen, Meisenheim am Glan 1970.

Giese, Olaf: Das betriebswirtschaftliche Problem der Liquidität. Zur Liquiditätsplanung industrieller Unternehmungen, Diss. FU Berlin 1971.

Golling, Hans-Joachim: Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Vorstandsmitglieder für ihre Geschäftsführung innerhalb der nicht konzerngebundenen Aktiengesellschaft. Eine Untersuchung zu § 93 Abs. 1-5 AktG, Bad Schwartau 1969.

Grünefeld, Klaus-Peter: Das betriebswirtschaftliche Gutachten, Diss. Münster, Düsseldorf 1971.

Gutenberg, Erich: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958.

- : Unternehmensführung. Organisation und Entscheidungen, Wiesbaden 1962.

- : Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I, Die Produktion, 19. Aufl., Berlin/ Heidelberg/ New York 1972.

- : Bd. II, Der Absatz, 14. Aufl., Berlin/ Heidelberg/ New York 1972.

- : Bd. III, Die Finanzen, 5. Aufl., Berlin/ Heidelberg/ New York 1972.

Härle, Dietrich: Finanzierungsregeln und ihre Problematik, Diss. Frankfurt 1960, Wiesbaden 1961.

Häusler, Joachim: Grundfragen der Betriebsführung. Eine Analyse der Führungsproblematik in Wissenschaft und Praxis, Wiesbaden 1966.

Hasenack, Wilhelm: Geleitwort des Herausgebers, in: Zimmermann, Erhard: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, Essen 1954, S. 5-9.

Heinen, Edmund: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen. Das Zielsystem der Unternehmung, 2. Aufl., Wiesbaden 1971.

Heinrich, Lutz J.: siehe Blohm.

Heister, Matthias: Rentabilitätsanalyse von Investitionen. Ein Beitrag zur Wirtschaftlichkeitsrechnung, Köln und Opladen 1962.

Henn, Rudolf: siehe Förstner.

Henzel, Fritz: Lagerwirtschaft, Essen 1950.

Hertlein, Adolf: Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929.

- / Meissner, Kurt: Abschluß und Prüfung der Unternehmungen einschließlich Steuerprüfung, 4. Aufl., Wiesbaden 1956.

Heyde, Klaus: Rentabilitätsanalyse im Handel, Diss. FU Berlin 1969.

Hörschgen, Hans: siehe Nieschlag.

Hoffmeister, Johannes (Hrsg.): Wörterbuch der philosophischen Begriffe, 2. Aufl., Hamburg 1955.

Hofstede, G. H.: The Game of Budget Control. How to Live with Budgetary Standards and yet Be Motivated by Them, Diss. Groningen, Assen 1967.

Hüttner, Manfred: Grundzüge der Marktforschung, Wiesbaden 1965.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973.

Jacob, Herbert: Preispolitik, 2. Aufl., Wiesbaden 1971.

Jaspert, Friedhelm: Methoden zur Erforschung der Werbewirkung, Diss. Köln, Stuttgart 1963.

Juesten, Wolfgang: Cash-flow und Unternehmensbeurteilung. Ermöglicht die Cash-flow-Rechnung eine Schnell-Analyse?, Diss. FU Berlin 1970, Berlin 1971.

Kapferer, Clodwig/ Disch, Wolfgang K. A.: Absatzwirtschaftliche Produktpolitik, Köln und Opladen 1967.

Kellerer, Hans: Statistik im modernen Wirtschafts- und Sozialleben, Reinbek bei Hamburg 1960.

Keynes, John Maynard: Allgemeine Theorie der Beschäftigung, des Zinses und des Geldes, Aus dem Englischen, 3. Aufl., Berlin 1966.

Koch, Helmut: Betriebliche Planung. Grundlagen und Grundfragen der Unternehmungspolitik, Wiesbaden 1961.

Korndörfer, Wolfgang: Die Aufstellung und Aufteilung von Werbebudgets, Diss. Frankfurt, Stuttgart 1966.

Kortzfleisch, Gert v.: Die Grundlagen der Finanzplanung, Berlin 1957.

Kosiol, Erich: Organisation der Unternehmung, Wiesbaden 1962.

- : Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, Wiesbaden 1968. (Neuauflage von: Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Reinbek 1966).

Kotler, Philip: Marketing Management. Analysis, Planning, and Control, Englewood Cliffs, N.J., 1967.

Kropff, Bruno: Aktiengesetz mit Begründung des Regierungsentwurfs, Düsseldorf 1965.

Letschert, Reinhold: Die genossenschaftliche Pflichtprüfung, 5. Aufl., Wiesbaden 1951.

Lipfert, Helmut: Optimale Unternehmensfinanzierung, Frankfurt a.M. 1967.

Loitlsberger, Erich: Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1966.

Lucas, D.B./ Britt, St. H.: Messung der Werbewirkung, Aus dem Amerikanischen, Essen 1966.

Lüder, Klaus: Das Optimum in der Betriebswirtschaftslehre. Kritische Analyse des Optimumbegriffes und der Bestimmungsmöglichkeiten betriebswirtschaftlicher Optima, Diss. Mannheim 1964.

- : siehe Blohm.

Marx, August: Die Personalplanung in der modernen Wettbewerbswirtschaft, Baden-Baden 1963.

Meissner, Kurt: siehe Hertlein.

Mellerowicz, Konrad: Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, Freiburg i.Br. 1958.

- : Betriebswirtschaftslehre der Industrie, 6. Aufl., Freiburg i. Br. 1968, 2 Bde.

- : Planung und Plankostenrechnung, Bd. I, Betriebliche Planung, 2. Aufl., Freiburg i.Br. 1970.

Meyer, Paul W.: Die Werbeerfolgskontrolle, Düsseldorf/ Wien 1963.

Michaelis, Hans/ Rhösa, Carl-Artur: Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen einschließlich Beschaffungswesen. Kommentar zur VO PR 30/53 und zur VO PR 8/55, Stuttgart 1954/72.

Müller-Merbach, Heiner: Operations Research. Methoden und Modelle der Optimalplanung, Berlin/ Frankfurt a.M. 1969.

Neubert, Helmut: Internal Control. Kontrollinstrument der Unternehmensführung, Düsseldorf 1959.

Nieschlag, Robert/ Dichtl, Erwin/ Hörschgen, Hans: Marketing. Ein entscheidungstheoretischer Ansatz, 4. Aufl., Berlin 1971.

Nietzer, Helmut: Die Kostennatur betrieblicher Sozialleistungen, München 1963.

Orth, Ludwig: Die kurzfristige Finanzplanung industrieller Unternehmungen, Köln und Opladen 1961.

Pleiß, Ulrich: Freiwillige soziale Leistungen der industriellen Unternehmung. Versuch einer Wesenserfassung und systematischen Ordnung, Diss. FU Berlin 1959, Berlin 1960.

Popper, Karl R.: Logik der Forschung, 4. Aufl., Tübingen 1971.

Pribilla, Max E.: Kostenrechnung und Preisbildung. Das Recht der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Kommentar zur VPöA, LSP und VPöA-Bau, München 1969.

Radke, Magnus: Die Große Betriebswirtschaftliche Formelsammlung, 3. Aufl., München 1969.

Reddewig, Georg/ Dubberke, Hans-Achim: Einkaufsorganisation und Einkaufsplanung, Wiesbaden 1959.

Rhösa, Carl-Artur: siehe Michaelis.

Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965.

Sabel, Hermann: Die Grundlagen der Wirtschaftlichkeitsrechnungen, Diss. Köln, Berlin 1965.

Sandig, Curt: Betriebswirtschaftspolitik, 2. Aufl., Stuttgart 1966.

Schätzle, Gerhard: Forschung und Entwicklung als unternehmerische Aufgabe, Diss. Frankfurt, Köln und Opladen 1965.

Scheffler, Hans-Eberhard: Investitionen und ihre Wirtschaftlichkeit. Die Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Investitionstätigkeit und ihre Prüfung, Diss. Bremen 1961.

- : Prüfung von Investitionen. Wegweiser für Prüfungen im Betriebe, Herne/ Berlin 1968.

Schmidt, Ralf-Bodo: Unternehmungsinvestitionen. Strukturen - Entscheidungen - Kalküle, Reinbek bei Hamburg 1970.

Schneider, Dieter: Investition und Finanzierung, 2. Aufl., Opladen 1971.

Schneider, Erich: Einführung in die Wirtschaftstheorie, II. Teil, Wirtschaftspläne und wirtschaftliches Gleichgewicht in der Verkehrswirtschaft, 10. Aufl., Tübingen 1965.

- : Wirtschaftlichkeitsrechnung. Theorie der Investition, 7. Aufl., Tübingen/ Zürich 1968.

Schnettler, Albert: Betriebsanalyse, 2. Aufl., Stuttgart 1960.

- : Betriebsvergleich. Grundlagen und Praxis zwischenbetrieblicher Vergleiche, 3. Aufl., Stuttgart 1961.

Schnutenhaus, Otto R.: Schwachpunkte der Vertriebsorganisation. Eine Untersuchung der die Kostenstruktur der Vertriebsorganisation in Klein- und Mittelbetrieben beeinflussenden Faktoren, Hamburg/ Berlin/ Düsseldorf 1961.

Schönfeld, Hanns-Martin: Die Führungsausbildung im betrieblichen Funktionsgefüge. Theoretische und praktische Grundlagen, Wiesbaden 1967.

Schulze zur Wiesch, Dietrich Wilhelm: Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, Diss. Köln, Düsseldorf 1963.

Seelbach, H.: Planungsmodelle in der Investitionsrechnung, Würzburg/ Wien 1967.

Seischab, Hans: Betriebswirtschaftliche Grundbegriffe, 3. Aufl., Stuttgart 1967.

Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Ausgliederung von Leistungsfunktionen in betriebswirtschaftlicher Sicht, Berlin 1971.

Siebert, Kurt: Zur Problematik der Kennzahl "Gewinn je Aktie", Frankfurt a.M. 1968 (Sonderdruck der gleichnamigen Aufsatzfolge in der ZfgK, 20. Jg., 1967, S. 1032-1035, 1061-1065 und 1102-1106).

Stahlmann, Jürgen: Organisation, Entscheidung und Kommunikation, Diss. Göttingen 1960.

Strauss, Georg: Grundlagen und Möglichkeiten der Werbeerfolgskontrolle, Berlin 1959.

Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, Tübingen 1962.

Szyperski, Norbert: Zur Problematik der quantitativen Terminologie in der Betriebswirtschaftslehre, Diss. FU Berlin 1962.

Thoms, Walter: Rentabilität und Leistung. Die Notwendigkeit des Neubaues der Wirtschaftsrechnung des Betriebes, Stuttgart 1940.

Voigt, Claus-Dieter: Systematik und Einsatz der Wertanalyse, 2. Aufl., Berlin/ München 1971.

Vormbaum, Herbert: Differenzierte Preise. Differenzierte Preisforderungen als Mittel der Betriebspolitik, Köln und Opladen 1960.

Witte, Eberhard: Die Liquiditätspolitik der Unternehmung, Tübingen 1963.

Wysocki, Klaus v.: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, Berlin/ Frankfurt a.M. 1967.

Zimmermann, Erhard: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, Essen 1954.

O.V.: Arbeitsgestaltung, Das Refa-Buch, Bd. 1, 10. Aufl., München 1961.

b) Beiträge in Sammelwerken

Ackermann, Karl Friedrich: Betriebliche Ausbildung von Arbeitskräften - Sozialleistung oder Investition?, in: Personalführung, Bd. I, Beiträge zur Problematik menschlicher Arbeitsleistung im Betrieb, Hrsg.: August Marx, Wiesbaden 1969, S. 135-163.

Albach, Horst: Entscheidungsprozeß und Informationsfluß in der Unternehmensorganisation, in: Organisation, TFB-Handbuchreihe, 1. Bd., Berlin/ Baden-Baden 1961, S. 355-402.

Arndt, Helmut: Das ökonomische Phänomen der Nachfragemacht (und Angebotsmacht), in: Modernes Marketing - Moderner Handel, Festschrift zum 65. Geburtstag von Karl Christian Behrens, Hrsg.: Johannes Bidlingmaier, Wiesbaden 1972, S. 41-48.

Bellinger, Bernhard: Personalwesen, in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4314-4323.

Berthel, Jürgen: Modelle, allgemein, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1122-1129.

Bidlingmaier, Johannes: Die Kontrolle des wirtschaftlichen Werbeerfolgs, in: Handbuch der Werbung, Hrsg.: Karl Christian Behrens, Wiesbaden 1970, S. 773-812.

Blohm, Hans: Schwachstellenanalyse als Grundlage der Rationalisierung, in: Wirtschaftlichkeit - Wettbewerb - Werterhaltung. Vorträge des 19. Deutschen Betriebswirtschafter-Tages, Hrsg.: Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1966, S. 32-39.

- : Informationswesen, in: HWO, Stuttgart 1969, Sp. 727-734.

- : Die Werberevision, in: Handbuch der Werbung, Hrsg.: Karl Christian Behrens, Wiesbaden 1970, S. 497-510.

- : Organisationsprüfung, in: Organisationsleiter-Handbuch, Hrsg.: Alfred Degelmann, 2. Aufl., München 1972, S. 1561-1584.

Bloy, Herbert/ Pechold, Engelbert: Arbeitsteilung, in: HdB, 3. Aufl., Bd. I, Stuttgart 1956, Sp. 231-236.

Breng, Ernst-Günther: Revision, konzerneigene, in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4680-4687.

Brink, Hans-Josef: Produktionsprogrammplanung - Grundlagen, Aufbau und Durchführung -, in: agplan-Handbuch zur Unternehmensplanung, Hrsg.: Arbeitsgemeinschaft Planung - agplan e.V., Berlin 1970, Kennzahl 2255.

Castan, Edgar: Wirtschaftlichkeit und Wirtschaftlichkeitsrechnung, in: HdB, 3. Aufl., Bd. IV, Stuttgart 1962, Sp. 6366-6379.

Diederich, Helmut: Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, Prüfung der, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1937-1943.

Dreger, Karl-Martin: Die Ausbildung höherer Führungskräfte, in: Personalführung, Bd. III, Motivation und Stimulans menschlicher Arbeitsergiebigkeit, Hrsg.: August Marx, Wiesbaden 1971, S. 97-112.

Fischer, Guido: Soziale Leistungen, in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4921-4926.

- : Sozialpolitik, betriebliche, in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4939-4942.

Fürstenberg, Friedrich: Die Effektivität von Lohnanreizsystemen, in: Grundfragen der betrieblichen Personalpolitik, Festschrift zum 65. Geburtstag von August Marx, Hrsg.: Walter Braun/ Hugo Kossbiel/ Gerhard Reber, Wiesbaden 1972, S. 113-124.

Graf, Otto: Arbeitswissenschaft, in: HdB, 3. Aufl., Bd. I, Stuttgart 1956, Sp. 248-255.

Grochla, Erwin: Unternehmung und Betrieb, in: HdSW, 10. Bd., Stuttgart/ Tübingen/ Göttingen 1959, S. 583-588.

- : Das Problem der optimalen Unternehmungsplanung, in: Gegenwartsfragen der Unternehmung. Offene Fragen der Betriebswirtschaftslehre, Festschrift zum 70. Geburtstag von Fritz Henzel, Hrsg.: Bernhard Bellinger, Wiesbaden 1961, S. 65-74.

- : Planung, Organisation der, in: HWO, Stuttgart 1969, Sp. 1305-1317.

Härle, Dietrich: Finanzierungsregeln und Liquiditätsbeurteilung, in: Finanzierungshandbuch, Hrsg.: Hans Janberg, 2. Aufl., Wiesbaden o.J. (1968), S. 89-110.

Hammer, Gustav: Die Rationalisierung in der Waggonindustrie, in: Kartelle in der Wirklichkeit, Festschrift zum 75. Geburtstag von Max Metzner, Hrsg.: Ludwig Kastl, Köln/ Berlin/ Bonn 1963, S. 299-332.

Hasenack, Wilhelm: Funktionenlehre, betriebswirtschaftliche, in: HdB, 3. Aufl., Bd. II, Stuttgart 1958, Sp. 2095-2105.

Heinen, Edmund: Die Zielfunktion der Unternehmung, in: Zur Theorie der Unternehmung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Erich Gutenberg, Hrsg.: Helmut Koch, Wiesbaden 1962, S. 9-71.

Hennig, Karl Wilhelm: Lagerwesen, in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 3670-3680.

Hintner, Otto: Das Verhältnis von Wirtschaftsprüfung und Betriebsführung, in: Probleme der Betriebsführung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Otto R. Schnutenhaus, Hrsg.: Carl W. Meyer, Berlin 1959, S. 277-293.

Jacobi, Helmut: Die Planung der Werbestrategien, in: Handbuch der Werbung, Hrsg.: Karl Christian Behrens, Wiesbaden 1970, S. 435-468.

Justen, Bernhard: Terminwesen und Auslastungssteuerung, in: Industrielle Produktion, Hrsg.: Klaus Agthe/ Hans Blohm/ Erich Schnaufer, Baden-Baden/ Bad Homburg v.d.H. 1967, S. 647-679.

Kolbinger, Josef: Soziale Betriebsführung (Idee und Systematik), in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4911-4921.

Kosiol, Erich: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, in: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Rudolf Seyffert, Hrsg.: Erich Kosiol/ Friedrich Schlieper, Köln und Opladen 1958, S. 7-37.

- : Rentabilität, in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4642-4649.

Marx, August: Einflußgrößen der menschlichen Arbeitsergiebigkeit, in: Personalführung, Bd. I, Beiträge zur Problematik menschlicher Arbeitsleistung im Betrieb, Hrsg.: August Marx, Wiesbaden 1969, S. 17-36.

Möbius, Georg: Demoskopische Verfahren zur Messung des außerwirtschaftlichen Werbeerfolgs, in: Handbuch der Werbung, Hrsg.: Karl Christian Behrens, Wiesbaden 1970, S. 743-752.

Morse, Ellsworth H. Jr.: Management Performance Auditing, in: Handbook for Auditors, Hrsg.: James A. Cashin, New York usw. 1971, Chapt. 50.

Müller-Merbach, Heiner: Modelle der Standortbestimmung, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1160-1168.

Pack, Ludwig: Modelle der Beschaffung und Lagerhaltung, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1129-1145.

Pechold, Engelbert: siehe Bloy.

Potthoff, Erich: Grundlagen der Unternehmensplanung, in: agplan - Handbuch zur Unternehmensplanung, Hrsg.: Arbeitsgemeinschaft Planung - agplan e.V., Berlin 1970, Kennzahl 1110.

Riebel, Paul: Die Deckungsbeitragsrechnung als Instrument der Absatzanalyse, in: Absatzwirtschaft, Hrsg.: Bruno Hessenmüller/ Erich Schnaufer, Baden-Baden 1964, S. 595-627.

Sawyer, Lawrence B.: Operational Auditing, in: Handbook for Auditors, Hrsg.: James A. Cashin, New York usw. 1971, Chapt. 51.

Schnutenhaus, Otto R.: Zur Problematik der Wirtschaftsberatung der Unternehmensführung, in: Dienstleistungen in Theorie und Praxis, Festschrift zum 70. Geburtstag von Otto Hintner, Hrsg.: Hanns Linhardt/ Peter Penzkofer/ Peter Scherpf, Stuttgart 1970, S. 303-318.

Schulze, Hans-Herbert: Wirtschaftlichkeitsmessung, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1931-1937.

Stützel, Wolfgang: Liquidität, in: HdSW, Bd. 6, Stuttgart/ Tübingen/ Göttingen 1959, S. 622-629.

Stupka, Johannes: Die Bedeutung der Bildung von Betriebstypen für die Planung und Vorbereitung externer Revisionen, in: Betriebswirtschaftliche Strukturfragen. Beiträge zur Morphologie von erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen und Genossenschaften, Festschrift zum 65. Geburtstag von Reinhold Henzler, Hrsg.: Karl Alewell, Wiesbaden 1967, S. 101-114.

Vodrazka, Karl: Zum Funktionsbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, in: Beiträge zur Begriffsbildung und Methode der Betriebswirtschaftslehre, Festschrift zum 60. Geburtstag von Willy Bouffier, Hrsg.: Rudolf Bratschisch/ Karl Vodrazka, Wien 1965, S. 215-234.

Wall, Fritz: Revision (Prüfung) und Kontrolle, in: HdB, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1960, Sp. 4677-4680.

Wanik, Otto: Überlegung zur Stellung des Wirtschaftsprüfers im Zusammenhang mit der Unternehmungsverfassung, in: Probleme der Unternehmungsverfassung. Gedanken zum 70. Geburtstag von Martin Lohmann, Hrsg.: Ralf-Bodo Schmidt, Tübingen 1971, S. 117-140.

Weisser, Gerhard: Wirtschaft, in: Handbuch der Soziologie, Hrsg.: Werner Ziegenfuß, Stuttgart 1956, S. 970-1101.

Wild, Jürgen: Planungsrechnung, Verfahren der, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1412-1424.

Winckelmann, Hans: Öffentliche Haushalte, Prüfung der, in: HWR, Stuttgart 1970, Sp. 1262-1267.

Wittmann, Waldemar: Information, in: HWO, Stuttgart 1969, Sp. 699-707.

c) Aufsätze in Zeitschriften; Periodica

Adler, Hans: Der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers nach dem Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes, in: AG, 5. Jg., 1960, S. 207-211.

Albach, Horst: Finanzplanung im Unternehmen, in: Management International, 2. Jg., 1962, S. 67-77.

Anderson, John W.: The Impact of Technology on Job Enrichment, in: Personnel, Vol. 47, Sept./ Okt. 1970, S. 29-37.

Arbeitskreis Hax der Schmalenbach-Gesellschaft: Forschung und Entwicklung als Gegenstand unternehmerischer Entscheidungen, in: ZfbF N.F., 20. Jg., 1968, S. 549-580.

- : Investitions- und Finanzierungsentscheidungen im Rahmen langfristiger Unternehmenspolitik, in: ZfbF N.F., 22. Jg., 1970, S. 741-770.

Becker, Gary S.: Investment in Human Capital: A Theoretical Analysis, in: JPE, Vol. 70, Supplement Oct. 1962, No. 5 Part 2, S. 9-49.

Bemerl, R./ Bonhoeffer, F.O./ Strigel, W.: Wie plant die Industrie?, in: Wirtschaftskonjunktur, 18. Jg., 1966, Nr. 1, S. 27-42.

Blohm, Hans: Das innerbetriebliche Berichtswesen in der Betriebsdiagnose, in: BFuP, 12. Jg., 1960, S. 137-147.

Börner, Dietrich: Die Bedeutung von Finanzierungsregeln für die betriebswirtschaftliche Kapitaltheorie, in: ZfB, 37. Jg., 1967, S. 341-353.

Bonhoeffer, F.O.: siehe Bemerl.

Brede, Helmut: Lassen sich Preis-Absatz-Funktionen für neuartige Erzeugnisse durch Befragungen ableiten?, in: ZfbF N.F., 21. Jg., 1969, S. 809-827.

Brillinger, Hans-Peter: Unternehmensberatung durch Wirtschaftsprüfer. Eine Konsequenz ihrer Zielsetzungen und die dabei entstehenden Interessenkonflikte, in: NB, 24. Jg., 1971, Nr. 3/4, S. 50-56.

Brockhoff, Klaus: Forschungsaufwendungen industrieller Unternehmungen, in: ZfB, 34. Jg., 1964, S. 327-348.

Broll, Helmuth: Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Anwendungstechnik in der chemischen Industrie, in: ZfbF N.F., 19. Jg., 1967, S. 785-799.

Büschgen, Hans E.: Gewinn pro Aktie, in: WPg, Jg. 20, 1967, S. 85-95.

Bundesgerichtshof: Urteil vom 15.12.1954 - II ZR 322/53, Zur Prüfungs- und Berichterstattungspflicht sowie zur Haftung des Abschlußprüfers einer Aktiengesellschaft, in: WPg, Jg. 8, 1955, S. 138-142.

Bundesrechnungshof: Denkschrift des Präsidenten des Bundesrechnungshofes, in: Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 5. Wahlperiode, Bonn 1967, Drucksache V/1603, S. 27-93.

Burton, John C.: Management Auditing, in: JofA, Vol. 125/126, Mai 1968, S. 41-46.

Buschmann, P(aul): Verbesserung der Wirtschaftlichkeit durch Wertanalyse, in: BFuP, 20. Jg., 1968, S. 461-467.

Campfield, William L.: Trends in Auditing Management Plans and Operations, in: JofA, Vol. 123/124, Juli 1967, S. 41-46.

Carmichael, D.R./ Swieringa, R.J.: The Compatibility of Auditing Independence and Management Services - An Identification of Issues, in: AR, Vol. 43, 1968, S. 697-705.

Churchill, Neil C./ Cyert, Richard M.: An Experiment in Management Auditing, in: JofA, Vol. 121/122, Febr. 1966, S. 39-43.

Coenenberg, Adolf Gerhard: Möglichkeiten des Wirtschaftlichkeitsvergleichs zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug von Vorratsgütern, in: ZfB, 37. Jg., 1967, S. 268-284.

Cyert, Richard M.: siehe Churchill.

Dargel, Josef: Die Prüfung der Betriebsorganisation der Warengenossenschaft im Rahmen der genossenschaftlichen Pflichtprüfung, in: WPg, Jg. 7, 1954, S. 151 ff.

Dodwell, Joseph W.: Operational Auditing: A Part of the Basic Audit, in: JofA, Vol. 121/122, Juni 1966, S.31-39.

Dönni, Bruno: Verfahren für die optimale Personalzuordnung, in: IO, 34. Jg., 1965, S. 311-331.

- : Optimale Personalzuordnung, in: IO, 34. Jg., 1965, S. 460-473.

Duckworth, W.E.: The Determination of Total Research Effort, in: Operations Research Quaterly, Vol. 18, 1967, S. 359-373.

Egner, Hennig: Zum wissenschaftlichen Programm der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, in: ZfbF N.F., 22. Jg., 1970, S. 771-789.

Falter, Emanuel: Der kalkulatorische Betriebsvergleich im Waggonbau, in: Die Betriebswirtschaft, 23. Jg., 1930, S. 100-106 und 145-148.

Fettel, Johannes: Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2. Jg., 1949, S. 275-276.

Frenckner, T. Paulsson: Bestimmung des Produktionsprogramms als Anwendungsbeispiel der Linearplanung, in: ZfhF N.F., 10. Jg., 1958, S. 565-594.

Fürst, Gerhard: Amtliche Statistik zur betrieblichen Information, in: Rationalisierung, 20. Jg., 1969, S. 274-276 und 285-287.

Gerth, Ernst: Die Probleme der Erfolgskontrolle der Werbung für Konsumgüter in absatzpolitischer Sicht, in: ZfbF N.F., 20. Jg., 1968, S. 275-290.

- : Die Erfolgskontrolle der Absatzmethode bei Konsumgütern, in: ZfbF N.F., 21. Jg., 1969, S. 800-808.

Girgensohn, Werner: Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, in: WPg, Jg. 8, 1955, S. 153-156.

Goerdeler, Reinhard: Zur Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerks, in: Journal UEC, 2. Jg., 1967, S. 107-109.

Guhr, Hans-Martin: Gewinn je Aktie nach der DVFA-Formel, in: Bank-Betrieb, 11. Jg., 1971, S. 3-8.

Hartley, Ronald V./ Ross, Timothy L.: MAS and Audit Independence: An Image Problem, in: JofA, Vol. 133/134, Nov. 1972, S. 42-51.

Hax, Herbert: Die Gestaltung des Fertigungsprogramms unter Berücksichtigung produktionswirtschaftlicher und absatzwirtschaftlicher Faktoren, in: BFuP, 10. Jg., 1958, S. 498-517.

- : Lineare Planungsrechnung und Simplexmethode als Instrumente betriebswirtschaftlicher Planung, in: ZfhF N.F., 12. Jg., 1960, S. 578-605.

- : Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, in: ZfB, 34. Jg., 1964, S. 642-651.

Hax, Karl: Betriebswirtschaftlicher Erfolg und Wirtschaftlichkeitsmessung, in: WPg, Jg. 1, 1948, Nr. 1, S. 4-9.

- : Planung und Organisation als Instrumente der Unternehmungsführung, in: ZfhF N.F., 11. Jg., 1959, S. 605-615.

Hellauer: Zur Begriffsbildung in der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB, 3. Jg., 1926, S. 511-520.

Hellwig, Alexander: Betriebsvergleiche in der Schraubenindustrie, in: ZfhF, 24. Jg., 1930, S. 234-240.

Henzel, Fritz: Rationalisierung der Lagerhaltung in der Industrie, in: ZfhF N.F., 5. Jg., 1953, S. 211-224.

Hirsch, Rudolph E.: Informationswert und -kosten und deren Beeinflussung, in: ZfbF N.F., 20. Jg., 1968, S. 670-676.

Honko, Jaakko: Über einige Probleme bei der Ermittlung des Jahresgewinns der Unternehmung, in: ZfB, 35. Jg., 1965, S. 611-642.

Howard, Leslie R.: The Management Audit, in: Accountancy, Vol. 80, 1969, S. 772-774 und 835-838, sowie Vol. 81, 1970, S. 33-36.

Huisinga, Heinz: Die funktionale Betrachtungsweise in der Betriebswirtschaftslehre, in: BFuP, 13. Jg., 1961, S. 387-392.

Hundhausen, Carl: Die Vertriebskosten als Problem der Industrie, in: ZfhF N.F., 5. Jg., 1953, S. 509-533.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Bankenfachausschuß: Fachgutachten Nr. 3/1957, Die Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse im Bestätigungsvermerk bei Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand, abgedruckt in: WPg, Jg. 10, 1957, S. 103.

- Hauptfachausschuß: Fachgutachten Nr. 1/1967: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, abgedruckt in: WPg, Jg. 20, 1967, S. 158-161.

Jacob, Herbert: Neuere Entwicklungen in der Investitionsrechnung, in: ZfB, 34. Jg., 1964, S. 487-507 und 551-594.

Jungblut, Michael: Rebellion gegen die Langeweile, in: Die Zeit, 28. Jg., Nr. 14, 30. 3. 1973, S. 42.

Karehnke, Helmut: Die Prüfung der Geschäftsführung nach § 53 des Haushaltsgrundgesetzes, in: AG, 15. Jg., 1970, S. 259-268.

Kern, Werner: Rentabilitätsanalyse, in: ZfhF N.F., 12. Jg., 1960, S. 37-40.

Kern, Werner: Gestaltungsmöglichkeit und Anwendungsbereich betriebswirtschaftlicher Planungsmodelle, in: ZfhF N.F., 14. Jg., 1962, S. 167-179.

Klebba, W.: Von der Zahlungsstockung zur Zahlungseinstellung, in: WPg, Jg. 12, 1959, S. 16-18 und 41-44.

Koch, Helmut: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip als betriebswirtschaftliche Maxime, ZfhF N.F., 3. Jg., 1951, S. 160-170.

- : Probleme der Investitionsplanung, in: ZfB, 39. Jg., 1969, S. 761-778.

Kosiol, Erich: Modellanalyse als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen, in: ZfhF N.F., 13. Jg., 1961, S. 318-334.

- : Zur Problematik der Planung in der Unternehmung, in: ZfB, 37. Jg., 1967, S. 77-96.

Kuhn, Alfred: Zur Losgrößenbestimmung unter Nebenbedingungen, in: ZfB, 36. Jg., 1966, S. 247-259.

- : Erfolgsmaßstäbe in Forschung und Entwicklung, in: NB, 22. Jg., 1969, Nr. 8, S. 1-12.

Langenderfer, Harold Q./ Robertson, Jack C.: A Theoretical Structure for Independent Audits of Management, in: AR, Vol. 44, 1969, S. 777-787.

Lanier, Roy A.: siehe Smith.

Leffson, Ulrich: Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, in: WPg, Jg. 22, 1969, S. 389-397.

- : Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, in: ZfbF N.F., 18. Jg., 1966, S. 375-390.

Lehmann, M(ax) R(udolf): Wirtschaftlichkeit, Produktivität und Rentabilität, in: ZfB, 28. Jg., 1958, S. 537-557, 614-620, 671-681 und 746-765.

Linhardt, Hanns: Wirtschaftsberatung und Wirtschaftsprüfung, in: Betriebswirtschaftliche Umschau, 31. Jg., 1961, S. 97-110.

Lohmann, Erich: Organisationsprinzipien. Kommentar zu einer gleichnamigen Bucherscheinung, in: ZfO, 41. Jg., 1972, S. 313-316.

Lohmann, Martin: Zur Problematik der goldenen Bilanzregel, in: WPg, Jg. 12, 1959, S. 141-148.

Lücke, Wolfgang: Investitionsrechnungen auf der Grundlage von Ausgaben oder Kosten, in: ZfhF N.F., 7. Jg., 1955, S. 310-324.

Majer, Wolfgang: Zum Problem der Ermittlung bereinigungsverdächtiger Erzeugnisse im Programm, in: BFuP, 19. Jg., 1967, S. 492-512.

Mann, Gerhard: Die Vereinbarkeit der Prüfungs- und Beratungstätigkeit der Genossenschaftsverbände, in: ZfgG, Bd. 19, 1969, S. 224-242.

Mattessich, Richard: Messung, Vorausberechnung und Buchhaltungsmodelle, in: ZfhF N.F., 11. Jg., 1959, S. 179-194.

Mellerowicz, Konrad: Die Problematik der Industriefinanzierung, in: ZfgK, 11. Jg., 1958, S. 121-125.

Mensch, Gerhard: Das Trilemma der Ablaufplanung, in: ZfB, 42. Jg., 1972, S. 77-88.

Miller, Merton H.: siehe Modigliani.

Minz, Günter: Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung, in: WPg, Jg. 21, 1968, S. 123-127.

Minz, Willy: Prüfungsmethoden, in: WPg, Jg. 13, 1960, S. 89-97.

Modigliani, Franco/ Miller, Merton H.: The Cost of Capital, Corporation Finance, and the Theory of Investment, in: The American Economic Review, Vol. 48, 1958, S. 261-297.

Moxter, Adolf: Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, in: WPg, Jg. 10, 1957, S. 273-276.

Müller-Merbach, Heiner: Sensibilitätsanalyse und Losgrößenbestimmung, in: Unternehmensforschung, Bd. 6, 1962, S. 79-88.

Neidhart, Felix: Methoden für die Fein- und Ablaufplanung, in: IO, 36. Jg., 1967, S. 134-156.

Norgaard, Corine T.: The Professional Accountant's View of Operational Auditing, in: JofA, Vol. 127/128, Dez. 1969, S. 45-48.

Oettle, Karl: Über den Charakter öffentlich-wirtschaftlicher Zielsetzungen, in: ZfbF N.F., 18. Jg., 1966, S. 241-259.

Ohse, D(ietrich): Näherungsverfahren zur Bestimmung der wirtschaftlichen Bestellmenge bei schwankendem Bedarf, in: Elektronische Datenverarbeitung, 12. Jg., 1970, S. 83-88.

Pack, Ludwig: Optimale Bestellmenge und optimale Losgröße - Zu einigen Problemen ihrer Ermittlung, in: ZfB, 33. Jg., 1963, S. 465-492 und 573-594.

Pietzsch, Jürgen: Informationskosten - Informationsnutzen, in: Rationalisierung, 21. Jg., 1970, S. 111-112.

Potthoff, Erich: Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung, in: ZfhF N.F., 13. Jg., 1961, S. 563-580.

- : Die Möglichkeiten der Geschäftsführungsprüfung, in: WPg, Jg. 19, 1966, S. 586-591.

Pougin, Erwin: Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung in USA und Deutschland, in: WPg, Jg. 13, 1960, S. 2-8.

- / Wysocki, Klaus v.: Zum System der Unternehmensberatung, in: WPg, Jg. 23, 1970, S. 149-153.

Rappaport, Alfred: Sensitivity Analysis in Decision Making, in: AR, Vol. 42, 1967, S. 441-456.

Reuter, Joachim F.: Verfahren der betrieblichen Entscheidung über den Forschungs- und Entwicklungsaufwand, in: ZfB, 38. Jg., 1968, S. 526-552.

Riebold, Gilbert: La revision opérationelle, in: Economie et comptabilité. Gestion des entreprises, 25. Jg., 1971, S. 5565-5571.

Rittner, Fritz: Zur Verantwortung des Vorstands nach § 76 Abs. 1 AktG 1965, in: AG, 18. Jg., 1973, S. 113-122.

Robertson, Jack C.: siehe Langenderfer.

Ross, Timothy L.: siehe Hartley.

Roth, Joseph L.: What's ahead for the Auditors?, in: JofA, Vol. 127/128, Aug. 1969, S. 60-62.

Rühl, Günter: Die Betriebsführung im Spiegel der Schwachstellenforschung, in: ZfwF, 63. Jg., 1968, S. 585-591.

Saage, Gustav: Die Durchführung der Geschäftsführungsprüfung, in: WPg, Jg. 20, 1967, S. 225-233.

- : Die Haftung des Aufsichtsrats für wirtschaftliche Fehlentscheidungen des Vorstands nach dem Aktiengesetz, in: DB, 26. Jg., 1973, S. 115-121.

Schäfer, Erich: Losgröße und Kostengestaltung, in: ZfB, 8. Jg., 1931, S. 823-832.

Schmidtkunz, Hans-Walter: Zum Problem der monetären Begrenzung finanzieller Entscheidungsbefugnisse, in: ZfB, 40. Jg., 1970, S. 469-490.

Schneider, Dieter: Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, in: ZfhF N.F., 15. Jg., 1963, S. 457-474.

Schreiter, Hans: Operational Auditing, in: Zeitschrift Interne Revision, 1. Jg., 1966, S. 137-146.

Schulte, Arthur A.: Compatibility of Management Consulting and Auditing, in: AR, Vol. 40, 1965, S. 587-593.

- : Compatibility of Auditing and Management Services: The Viewpoint of an Outside Observer, in: JofA, Vol. 123/124, Dez. 1967, S. 29-32.

Schweitzer, Marcell: Anforderungen an die betriebswirtschaftliche Organisationstheorie, in: ZfO, 36. Jg., 1967, S. 281-291.

Seischab, Hans: Produktivität und Wirtschaftlichkeit der Betriebe, in: ZfB, 23. Jg., 1953, S. 501-514.

Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Normenfindung und deren Problematik bei der Pflichtprüfung genossenschaftlicher Unternehmungen, in: BFuP, 22. Jg., 1970, S. 65-77.

- : Betriebsinterne Überwachungssysteme und ihre Leistung, in: ZfB, 42. Jg., 1972, S. 161-178.

Smith, Charles H./ Lanier, Roy A.: The Audit of Management: Report on a Field Study, in: Management Accounting, Vol. 51, Juni 1970, S. 24-26 und 46.

- / Lanier, Roy A./ Taylor, Martin E.: The Need for and Scope of the Audit of Management: A Survey of Attitudes, in: AR, Vol. 47, 1972, S. 270-283.

Steiner, George A.: How to Assure Poor Long-Range Planning for Your Company, in: California Management Review, Vol. 7, 1965, Nr. 4, S. 93-94.

Stettler, Howard F.: CPAs/ Auditing/ 2000 ±, in: JofA,Vol. 125/ 126, Mai 1968, S. 55-60.

Stigler, George J.: The Economics of Information, in: JPE, Vol. 69, 1961, S. 213-225.

Strebel, Heinz: Unsicherheit und Risiko der industriellen Forschung und Entwicklung, in: BFuP,20. Jg., 1968, S. 193-214.

Strigel, W.: siehe Bemerl.

Stroebe, Rainer W.: Motivieren - neue Ergebnisse der Verhaltenswissenschaften, in: Rationalisierung, 22. Jg., 1971, S. 55-56 und 65-66.

Swieringa, R.J.: siehe Carmichael.

Swoboda, Peter: Die simultane Planung von Rationalisierungs- und Erweiterungsinvestitionen und von Produktionsprogrammen, in: ZfB, 35. Jg., 1965, S. 148-163.

Taylor, Martin E.: siehe Smith.

Trescher, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung - dargestellt am Beispiel genossenschaftlicher Prüfungen, in: ZfgG, Bd. 18, 1968, S. 1-18.

Welte, Paul: Gewinn je Aktie, in: AG, 14. Jg., 1969, S. 139-141.

Westermann, Herbert: Die Lieferantenauswahl als wichtigstes Kontrollobjekt des Einkaufsrevisors, in: BFuP, 15. Jg.,1963, S. 463-469.

Wild, Jürgen: Zur praktischen Bedeutung der Organisationstheorie, in: ZfB, 37. Jg., 1967, S. 567-592.

- : Informationskostenrechnung auf der Grundlage informationeller Input-, Output- und Prozeßanalysen, in: ZfbF N.F., 22. Jg., 1970, S. 218-240.

- : Input-, Output- und Prozeßanalyse von Informationssystemen, in: ZfbF N.F., 22. Jg. 1970, S. 50-72.

- : Zur Problematik der Nutzenbewertung von Informationen, in: ZfB, 41. Jg., 1971, S. 315-334.

Witte, Arthur E.: Management Auditing: The Present State of the Art, in: JofA, Vol. 123/124, Aug. 1967, S. 54-58.

Witte,Eberhard: Forschung, Werbung und Ausbildung als Investitionen, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, Bd. 7, 1962, S. 210-225.

- : Zur Bestimmung der Liquiditätsreserve, in: ZfB, 34. Jg., 1964, S. 763-772.

Wysocki, Klaus v.: Das Wesen der Beurteilungsmaßstäbe bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen, in: ZfB, 33. Jg., 1963 S. 211-222.

- : siehe Pougin.

Zachert, Hans-Karl: Die Wirtschaftlichkeit und ihre Messung, in: BFuP, 1. Jg., 1949, S. 410-416.

O.V.: The Need for a Management Audit, in: Accountancy, Vol. 80, 1969, S. 156.

O.V.: The Job Blahs: Who Wants to Work?, in: Newsweek, Vol. 81, Nr. 13, 26.3.1973, S. 39-40 und 42-46.

O.V.: Manchmal schlage ich irgendwas kaputt, in: Der Spiegel, Nr. 27, 2.7.1973, S. 98-100.

A B K Ü R Z U N G S V E R Z E I C H N I S

AG = Die Aktiengesellschaft
AktG = Aktiengesetz
AR = The Accounting Review
BFuP = Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGH = Bundesgerichtshof
BHO = Bundeshaushaltsordnung
Diss. = Dissertation
GenG = Genossenschaftsgesetz
GmbH = Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HdB = Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HdSW = Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
HGrG = Haushaltsgrundsätze-Gesetz
HWO = Handwörterbuch der Organisation
HWR = Handwörterbuch des Rechnungswesens
IO = Industrielle Organisation
JofA = Journal of Accountancy
JPE = The Journal of Political Economy
NB = Neue Betriebswirtschaft
N.F. = Neue Folge
PublG = Publizitätsgesetz, Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen vom 15.8.1969
Vol. = Volume
WGG = Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen - Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz -
WPg = Die Wirtschaftsprüfung
ZfB = Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF = Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfgG = Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen
ZfgK = Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen
ZfhF = Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZfO = Zeitschrift für Organisation

L E B E N S L A U F

10. 11. 1942	Geboren in Brandenburg/Havel als Sohn von Franz Wallerius und seiner Ehefrau Elisabeth geb. Terhag
Sommer 1945	Übersiedlung nach Westdeutschland
1948-1953	Besuch der Volksschulen in Schönecken und Mürlenbach (Eifel)
1953-1962	Besuch des neusprachlichem Staatlichen St. Matthias Gymnasiums in Gerolstein (Eifel)
20. 2. 1962	Reifeprüfung
1. 4. 1962-31.3. 1964	Kaufmännische Lehre bei der Siemens & Halske AG in Köln, Berlin und Mülheim (Ruhr)
25.3. 1964	Kaufmannsgehilfenprüfung bei der Industrie- und Handelskammer Nürnberg
1964-1968	Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Freien Universität Berlin
6. 7. 1968	Diplomprüfung für Betriebswirte
15.8. 1968	Eintritt in die Siemens AG, München; seither Beschäftigung mit Bilanzierungsfragen in der Zentralabteilung Finanzen
1. 4. 1972-28.10.1973	Urlaub zur Vorbereitung auf die Promotion; Studium an der Universität München und der Freien Universität Berlin.